

BVGer B-2943/2017 vom 23. Juli 2018

Bundesverwaltungsgericht, 2018-07-23, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_B-2943_2017

FR: TAF B-2943/2017 du 23 juillet 2018

IT: TAF B-2943/2017 del 23 luglio 2018

Regeste

Examen professionnel supérieur

Erwägungen

E. 1

Déclarer recevable le présent recours. Au fond Préalablement

E. 2

Ecarter du dossier la prise de position non signée du 8 avril 2016 concernant [l'examen oral]. Ou, subsidiairement

E. 2.1

Le chapitre 3 de la loi fédérale du 13 décembre 2002 sur la formation professionnelle (LFPr, RS 412.10), consacré à la formation professionnelle supérieure, indique que la formation professionnelle 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) ou par une formation reconnue par la Confédération et dispensée par une école supérieure (art. 27 let. b LFPr).

E. 2.2

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'autorité inférieure 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>, consulté le 30 mai 2018). Le 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 (art. 1.1). 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).

E. 2.3

Le règlement d'examen dispose à son art. 5.11 que l'examen final comporte des épreuves - avec leur pondération - suivantes : Fiscalité écrit (3x), Economie d'entreprise écrit (1x),

Droit écrit (1x), Travail de diplôme et colloque (2x), Fiscalité oral (2x), Exposé succinct oral (1x). Cette disposition prescrit également que le candidat a droit à 10 jours pour la rédaction de son travail de diplôme. Selon l'art. 2.21 du règlement, 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 à l'adresse internet précitée). 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 (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 deux conditions cumulatives de l'art. 6.41 sont remplies : a) la note globale est d'au moins 4 et b) 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. 5.1.1 (art. 6.41).

E. 2.4

En l'espèce, le recourant a obtenu les résultats suivants : Examens écrits Notes Pondération
Travail de diplôme et colloque 3.52x Fiscalité écrit [sic !] 43x Economie d'entreprise 21x
Droit 4.51x Examens oraux Fiscalité oral [sic !] 42x Exposé succinct 4.51x Total des
points 3810x Points négatifs 3 Note finale 3.8 Sur la base de ces résultats, la Commission
d'examen de la première instance a prononcé l'échec du recourant à l'examen professionnel
supérieur d'expert fiscal en raison, d'une part, d'une moyenne générale de 3.8 et, d'autre part,
d'un nombre trop élevé de points en dessous de la note 4.0 (3 points négatifs). 3.

E. 3

Ordonner à [l'autorité inférieure] et/ou à [la première instance] la signature collective de la prise de position non signée du 8 avril 2016 concernant [l'examen oral] par A. _____ et par B. _____, et en transmettre copie au TAF et au recourant. Principalement

E. 3.1

Selon l'art. 52 al. 1 PA, le mémoire de recours doit notamment indiquer les motifs que fait valoir le recourant à l'encontre de la décision attaquée. Le recourant est en principe autorisé à renvoyer à des actes déposés devant les autorités inférieures. Un simple renvoi général n'est toutefois pas admissible. Pour être pris en compte par le Tribunal, un renvoi doit en effet mentionner de manière suffisamment précise la reprise d'un grief invoqué précédemment ou d'un passage d'un acte de procédure antérieur (arrêts du TAF B-4257/2013 du 17 novembre 2015 consid. 4.1, B-5840/2010 du 22 mai 2012 consid. 2 et B-1050/2008 du 1er décembre 2008 consid. 1.2 in fine ; Moser/ Beusch/ Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2e éd. 2013, no 2.221 ; Seethaler/ Portmann, in : Praxiskommentar VwVG, 2e éd. 2016, art. 52 PA no 70). En conséquence, le Tribunal se limite en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 122 V 157 consid. 1a, 121 V 204 consid. 6c ; ATAF 2007/27 consid. 3.3).

E. 3.2

En l'espèce, devant l'autorité inférieure, le recourant a invoqué une série de griefs en lien avec quatre prestations, à savoir l'examen oral, le travail de diplôme, l'exposé ainsi que l'examen d'économie. Or, dans son recours devant le Tribunal, ses griefs portent sur l'examen oral fiscalité et le travail de diplôme ; le recourant ne critique plus la note de

l'exposé et celle de l'examen d'économie (consid. D). Au regard de la jurisprudence précitée, le Tribunal n'examinera donc que les griefs concernant l'examen oral et le travail de diplôme invoqués par le recourant dans le présent recours. 4. Dans son mémoire de recours, le recourant invoque la violation de son droit d'être entendu. En tant qu'il s'agit d'une garantie constitutionnelle de nature formelle, dont la violation peut entraîner l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (ATF 120 Ib 379 consid. 3b, 119 Ia 136 consid. 2b et les arrêts cités), cette question sera examinée avant les griefs matériels (ATF 124 I 49 consid. 1).

E. 4

Déclarer que le présent recours est admis.

E. 4.1.1

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 (ATF 135 II 286 consid. 5.1, 135 I 187 consid. 2.2 et 129 II 497 consid. 2.2) ; il implique également pour l'autorité l'obligation de motiver sa décision (ATF 133 II 439 consid. 3.3).

E. 4.1.2

Dans le cadre de la procédure de recours, les examinateurs dont les notes sont contestées ont l'opportunité de se déterminer 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 cependant que les examinateurs se prononcent sur tous les griefs dûment motivés par le recourant de même que leurs explications soient compréhensibles et convaincantes (ATAF 2010/10 consid. 4.1, 2007/6 consid. 3 ; arrêts du TAF B-1660/2014 du 28 avril 2015 consid. 6.1, B-7549/2010 du 15 février 2011 consid. 2).

E. 4.2

Le Tribunal constate que la première instance ne s'est effectivement pas prononcée devant l'autorité inférieure sur les griefs du recourant en lien avec les erreurs d'addition de points dans les grilles de correction du travail de diplôme (recours p. 12). Néanmoins, la première instance a eu l'occasion de se déterminer sur ces griefs dans sa prise de position du 27 juin 2017 devant le Tribunal (p. 2). Le recourant a quant à lui pu se prononcer dans le cadre de sa réplique du 27 octobre 2017. Le Tribunal constate que le recourant ne peut rien en tirer sous cet angle.

E. 4.3.1

En revanche, la première instance ne s'est déterminée ni devant l'autorité inférieure ni devant le Tribunal sur les griefs soulevés dans le complément au recours du 16 novembre 2015 en lien avec le travail de diplôme. Il y a donc lieu de constater que la première instance ne s'est pas prononcée sur ces points empêchant le recourant de prendre position. Le Tribunal ne dispose lui non plus d'aucun élément pour trancher ces questions.

E. 4.3.2

Le droit d'être entendu est certes une garantie constitutionnelle de caractère formel, dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des

chances de succès du recours sur le fond (ATF 122 II 464 consid. 4a et 120 Ib 379 consid. 3b ; arrêt du TF 2A.50/1998 du 1er décembre 1998 consid. 4d). Toutefois, le droit d'être entendu n'est pas une fin en soi ; il doit permettre d'éviter qu'une procédure judiciaire ne débouche sur un jugement vicié en raison de la violation du droit des parties de participer à la procédure, notamment à l'administration des preuves (ATF 143 IV 380 consid. 1.4.1 ; arrêts du TF 2P.20/2005 du 13 avril 2005 consid. 3.2, 4A_153/2009 du 1er mai 2009 consid. 4.1, 4A_554/2012 du 21 mars 2013 consid. 4.1.2 et 4A_141/2016 du 26 mai 2016 consid. 1.2). Lorsqu'on ne voit pas quelle influence la violation du droit d'être entendu a pu avoir sur la procédure, il n'y a pas lieu d'annuler la décision attaquée. Dans ce cas, en effet, le renvoi de la cause à l'autorité intimée en raison de cette seule violation n'aurait pas de sens et conduirait seulement à prolonger la procédure, en faisant fi de l'intérêt des parties à un règlement rapide du litige (ATF 142 IV 380 consid. 1.4.1 ; arrêts du TF 6B_259/2016 du 21 mai 2017 consid. 5.1.1, 4P.189/2002 du 9 décembre 2002 consid. 3.2.3 et 2P.20/2005 du 13 avril 2005 consid. 3.2).

E. 4.3.3

En l'espèce, il ressort des grilles de correction que les postes pour lesquels la première instance ne s'est pas prononcée représentent 10 points. En effet, 5 points ont été prévus respectivement pour les postes « Bilan d'apport BURE SA dans Ski Tech Holding SA » (case no 94) et « Bilans finaux (y. c. après transfert de patrimoine) » (case no 98). Pour le poste « Faire tableau de calcul d'impôt par année fiscale » (case no 29), aucun point n'a été prévu. Le recourant a obtenu 215.5 points pour l'ensemble de son travail de diplôme. Par conséquent, même si tous les points devaient lui être attribués, cela ne lui suffirait pas pour atteindre la note de 4.0. Son total serait de 225.5 points (215.5 + 10) alors qu'au moins 230 points sont exigés pour la note de 4.0 (barème, pce 18 de la réplique). Au regard de la jurisprudence présentée ci-dessus, le Tribunal renonce à annuler la décision attaquée. Le renvoi de la cause à l'autorité inférieure en raison de cette seule violation n'aurait pas de sens et conduirait seulement à prolonger la procédure qui a débuté en 2015 déjà.

E. 4.4.1

Quant au grief de l'insuffisance de motivation de la prise de position des experts en lien avec l'examen oral, le Tribunal rappelle que le droit d'être entendu impose à l'autorité de motiver sa décision. Cette obligation est remplie lorsque l'intéressé est mis en mesure d'en apprécier la portée et de la déférer à une instance supérieure en pleine connaissance de cause. Il suffit que l'autorité mentionne au moins brièvement les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision. Elle n'est pas tenue de se prononcer sur tous les moyens des parties et peut ainsi se limiter aux points essentiels pour la décision à rendre (ATF 137 II 266 consid. 3.2, 136 I 229 consid. 5.2 et 135 III 670 consid. 3.3.1). L'ampleur de la motivation se définit selon les circonstances du cas particulier ; ainsi, l'obligation de motiver est d'autant plus étendue lorsque la décision repose sur un pouvoir de libre appréciation de l'autorité, lorsqu'elle fait appel à des notions juridiques indéterminées, lorsqu'elle porte gravement atteinte à des droits individuels, lorsque l'affaire est particulièrement complexe ou lorsqu'il s'agit d'une dérogation à une règle légale (ATF 129 I 232 consid. 3 ; ATAF 2013/56 consid. 3.1 ; arrêts du TAF B-1780/2017 du 19 avril 2018, B-3538/2010 du 3 février 2011 consid. 5.3.4 et C-322/2006 du 23 avril 2009 consid. 2.1 ; Uhlmann/Schilling-Schwank, in : Praxiskommentar VwVG, art. 35 PA nos 18 et 21). Conformément à ces principes, lorsque la décision porte sur le résultat d'un examen et que l'appréciation des experts est contestée, l'autorité satisfait aux exigences de motivation au

sens de l'art. 29 al. 2 Cst. si elle indique au candidat, même oralement et de façon succincte, les défauts qui entachent ses réponses et les solutions correctes qui étaient attendues de lui. Afin que l'instance de recours soit en mesure d'examiner si l'évaluation de l'examen est soutenable, le déroulement de l'examen et son appréciation doivent en effet pouvoir être reconstitués. Ce n'est que dans ces conditions que l'instance de recours sera en mesure de vérifier si la motivation de l'examineur est soutenable et si les griefs avancés par le recourant se révèlent pertinents (arrêts du TAF B-7795/2015 du 14 juillet 2016 consid. 6.1, B-1660/2014 du 28 avril 2015 consid. 6.1.1, B-3542/2010 du 14 octobre 2010 consid. 11 et B-7504/2007 du 9 mars 2009 consid. 6.1 et les références cités).

E. 4.4.2

Dans leur prise de position du 8 avril 2016, les experts se déterminent comme suit : « En effet, sur les quatre thèmes proposés, le premier concernant les SICAV peut être considéré comme ayant été bien traité. Par contre, celui concernant le prêt simulé a montré de grandes lacunes. Les deux autres cas ont été traités de manière moyenne ou suffisante. Il s'agit du cas sur la SNC et celui sur le remploi. Compte tenu de ces éléments la note octroyée de 4 était justifiée ». Le Tribunal constate que cette motivation très lacunaire ne respecte pas non plus les exigences jurisprudentielles. Les quatre thèmes abordés lors de l'examen sont à peine mentionnés. On ignore quelles questions ont été posées. Les réponses du recourant ainsi que les réponses attendues ne sont pas du tout évoquées. De plus, dans les notes manuscrites que les examinateurs ont prises et qui figurent au dossier, ceux-ci n'ont fait que quelques remarques très sommaires, voire télégraphiques. Aucun de ces éléments ne permet au Tribunal de reconstituer le déroulement de l'examen, ni de connaître les erreurs du recourant et les réponses attendues de sa part. Force est de constater que les experts n'ont pas pris position de manière suffisante sur les griefs soulevés par le recourant (consid. 4.1.2).

E. 4.4.3

Néanmoins, le Tribunal relève que le recourant a obtenu la note de 3.8 pour l'ensemble de son examen d'expert fiscal avec 3 points négatifs. Eu égard à l'art. 6.41 du règlement d'examen qui fixe les conditions de réussite de l'examen (consid. 2.3), seuls 2 points négatifs sont admis. Ainsi, dans l'hypothèse où le recourant repasserait son examen oral (où il a obtenu la note de 4.0) et obtiendrait même la note maximale, il aurait toujours 3 points négatifs et cela l'empêcherait de décrocher son diplôme d'expert fiscal. Partant, au vu de la jurisprudence susmentionnée (consid. 4.3.2), il n'y a pas lieu d'annuler la décision attaquée pour ce motif. Ce qui précède scelle également le sort de la question du nombre de thèmes qui aurait dû être abordés lors de l'examen oral. Peu importe en effet de savoir si le nombre de thèmes abordés était suffisant si la répétition éventuelle de cet examen ne change rien à l'issue de la cause. 5.

E. 5

Annuler la décision [de l'autorité inférieure] du 18 avril 2017 et la décision de [la première instance] du 23 septembre 2015 dans le cadre de l'examen professionnel supérieur d'expert fiscal 2015 adressées au [recourant].

E. 5.1

Conformément à l'art. 49 PA, les recourants peuvent invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès et l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents et l'opportunité de la décision attaquée.

E. 5.2

Selon une jurisprudence constante, les autorités de recours appelées à statuer en matière d'examens observent une certaine retenue en ce sens qu'elle 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 136 I 229 consid. 5.4.1, 131 I 467 consid. 3.1 et 121 I 225 consid. 4b ; ATAF 2010/11 consid. 4.1 et 2008/14 consid. 3.1 ; arrêts du TAF B-3696/2017 du 23 mars 2018 consid. 2 et B-95/2017 du 2 février 2018 consid. 2.1 ; Patricia Egli, Gerichtlicher Rechtsschutz bei Prüfungsfällen : Aktuelle Entwicklungen, in : Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht [ZBl] 112/2011, p. 538 ss ; Thierry Tanquerel, Manuel de droit administratif, 2011, no 522 ; Herbert Plotke, Schweizerisches Schulrecht, 2e éd. 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 (Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7e éd. 2016, no 419 s. ; Moor/Flückiger/Martenet, Droit administratif, vol. I, 3e éd., 2012, p. 749 ss). Cela étant, cette retenue s'impose également dans les cas où l'autorité de recours serait en mesure de se livrer à une évaluation plus approfondie, en raison de ses propres connaissances professionnelles sur le fond (ATF 136 I 229 consid. 6.2 et 131 I 467 consid. 3.1 ; arrêts du TF 2D_7/2017 du 6 juin 2017 consid. 2 et 2D_23/2017 du 16 juin 2017 consid. 5.1). 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, 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 (ATAF 2010/11 consid. 4.1, 2008/14 consid. 3.1 et 2007/6 consid. 3 et les références citées ; arrêts du TAF B-3696/2017 du 23 mars 2018 consid. 2, B 95/2017 du 2 février 2018 consid. 2.1 et B-6326/2015 du 30 novembre 2016 consid. 5.1.2). 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 136 I 229 consid. 5.4.1, 131 I 467 consid. 3.1 et les références citées ; arrêts du TAF B-95/2017 du 2 février 2018 consid. 2.1 et B-6326/2015 du 30 novembre 2016 consid. 5.1.2).

E. 5.3

La retenue dans le pouvoir d'appréciation n'est toutefois admissible qu'à l'égard de l'évaluation proprement dite des prestations. Dans la mesure où le recourant conteste l'interprétation et l'application de prescriptions légales ou si il se plaint d'une violation formelle des règles de procédure, l'autorité de recours examine les griefs soulevés avec une pleine cognition (ATF 136 I 229 consid. 5.4.1 p. 237 ; ATAF 2008/14 consid. 3.3 ; arrêts du TAF B-6717/2015 du 13 avril 2017 consid. 4.3 et 5.2 et B-6994/2016 du 27 mars 2017 consid. 2 et 4). Par règles de procédure, il faut entendre tous les griefs liés à la façon dont l'examen ou son évaluation se sont déroulés (ATAF 2008/14 consid. 3.3, ATAF 2007/6 consid. 3 et les références citées ; arrêt du TAF B-6717/2015 du 13 avril 2017 consid. 7 ; Patricia Egli, op. cit., p. 553 ss ; Herbert Plotke, op. cit., p. 725 ss).

E. 5.4

Un vice de procédure ne constitue un motif de recours au sens de l'art. 49 let. a PA justifiant l'admission du recours et l'annulation ou la réforme de la décision attaquée que s'il existe des indices que ce vice ait pu exercer une influence défavorable sur les résultats de l'examen. Un vice purement objectif ne saurait, faute d'intérêt digne de protection de celui qui s'en prévaut, constituer un motif de recours, sauf s'il s'avère particulièrement grave. En matière d'examen, l'admission d'un vice de nature formelle ne peut mener qu'à autoriser le recourant à repasser l'épreuve en question. Il y a un intérêt public prépondérant à s'assurer que seuls reçoivent le diplôme en question les candidats qui ont atteint les exigences élevées qui sont associées à ces examens. En effet, une condition indispensable à l'obtention d'un diplôme est un résultat d'examen valide et suffisant (ATAF 2010/21 consid. 8.1 ; arrêts du TAF B-6717/2015 du 13 avril 2017 consid. 4.4, B-7315/2015 du 23 août 2016 consid. 5.1.1, B-3542/2010 du 14 octobre 2010 consid. 5 et B-6500/2008 du 19 mars 2009 consid. 5.1.1 ; Zibung/Hofstetter, in : Praxiskommentar VwVG, 2e éd. 2016, art. 49 PA no 19). Dans le cas d'espèce, le recourant a conclu que des vices formels devraient conduire à l'attribution de points supplémentaires. Au vu de la jurisprudence précitée, le raisonnement du recourant ne saurait être suivi. Le Tribunal, s'il devait constater des vices formels ayant eu une conséquence sur le résultat de l'examen, ne pourrait autoriser le recourant qu'à repasser sans frais la partie de l'examen entachée. Il ne lui appartient pas en revanche d'octroyer des points supplémentaires.

E. 5.5

Le principe de la bonne foi et l'interdiction de l'arbitraire (art. 9 Cst.) s'opposent à ce que des griefs d'ordre formel qui auraient pu être soulevés à un stade antérieur soient invoqués plus tard, une fois une issue défavorable connue (ATF 141 III 210 consid. 5.2, 135 III 334 consid. 2.2, 134 I 20 consid. 4.3.1, 132 II 485 consid. 4.3, 130 III 66 consid. 4.3 ; arrêt du TF 5A_641/2011 du 23 février 2012 consid. 4.1.2). Aussi, il appartient au candidat de soulever immédiatement, dans la mesure du possible, tout motif qu'il pourrait faire valoir au sujet de la manière dont les examens se sont déroulés, sous peine de péremption (arrêts du TAF B-7795/2015 du 14 juillet 2016 consid. 4.1, B-6075/2012 du 6 juin 2013 consid. 4.1.2 et B-1465/2010 du 19 janvier 2011 consid. 6.3 ; voir aussi ATF 124 I 121 consid. 2 et arrêt du TF 2P.14/2002 du 10 juillet 2002 consid. 3.2). 6. Le recourant soulève plusieurs griefs formels liés à son travail de diplôme.

E. 6

Décider que le [recourant] a réussi l'examen final, ordonner [à l'autorité inférieure] et/ou à la [première instance] établir [sic !] un nouveau certificat d'examen final pour le [recourant] qui mentionne la réussite de l'examen final et de délivrer au [recourant] le diplôme fédéral d'expert fiscal, ayant préalablement modifié i. la note de [l'examen oral] à 5 (en lieu et place de 4), et ii. la note [du travail de diplôme] à 4 (en lieu et place de 3.5). Subsidiairement

E. 6.1

Prise de position non-signée

E. 6.1.1

Le recourant argue que la prise de position des experts du 8 avril 2016 ne serait pas valide et authentique eu égard à l'absence de signature des experts et aux fautes d'orthographe et de grammaire qu'elle contient (pce 2 du recours).

E. 6.1.2

L'art. 2.21 let. k du règlement d'examen prévoit que la Commission d'examen de la première instance traite les requêtes et les recours. Aussi c'est à elle de communiquer les prises de position des experts. Il faut ici constater que la prise de position du 8 avril 2016 porte la signature du responsable des examens et les prises de position des experts figurent seulement en annexe de celle-ci. Le règlement n'exige quoi qu'il en soit pas de signature particulière sur celles-ci (arrêt du TAF B-1660/2014 du 28 avril 2015 consid. 6.2). Le Tribunal n'a aucune raison de penser que les experts auraient transmis une prise de position falsifiée à la première instance ni même que le responsable du secrétariat de la première instance l'aurait rédigée, comme laisse entendre le recourant (recours p. 5). Au surplus, l'argument portant sur les fautes d'orthographe et de grammaire est sans aucune pertinence quant à la valeur probante de ce document. Partant, il n'y a pas lieu de douter de son authenticité et de la validité de cette pièce.

E. 6.2

Temps à disposition pour rédiger le travail de diplôme

E. 6.2.1

Selon l'art. 2.1 de l'Aide-mémoire pour le travail de diplôme de janvier 2015 (ci-après : l'Aide-mémoire), les candidats devaient recevoir par courriel les données pour leur travail de diplôme le matin du 16 mars 2015 et rendre ce travail au plus tard le 25 mars 2015 à minuit par courrier. Il n'est pas contesté que le recourant a reçu le sujet de son travail le 16 mars 2015. Le lendemain, à savoir le 17 mars 2015, le secrétariat de la première instance a transmis successivement deux courriels pour rectifier des erreurs contenues dans les données de l'examen (courriels du secrétariat de la première instance du 17 mars 2015 à 7 heures 23 et à 8 heures 43 ; dossier de la première instance pces 9 et 10). Le recourant avance qu'à cause de cette rectification, il aurait perdu 24 heures dans la rédaction de son travail. Il estime que cette perte de temps lui donnerait droit à 36 points supplémentaires à titre de compensation.

E. 6.2.2

Le Tribunal constate que le recourant ne s'est plaint pour la première fois de ce problème en lien avec le déroulement de l'examen qu'au moment de son recours devant l'autorité inférieure. Au vu de la jurisprudence précitée (consid. 5.5), force est de constater que le recourant a attendu le résultat de l'examen pour se prévaloir de ce grief, en violation du principe de la bonne foi. Partant, son grief est tardif et doit pour ce motif être rejeté.

E. 6.3

Comptage à double de certains points

E. 6.3.1

Dans la détermination du 27 juin 2017, la première instance explique qu'« il s'est avéré que le total de 187 points prenait en considération deux fois certains points attribués au recourant, respectivement à tous les autres candidats. Il est par conséquent incorrect de la part du recourant d'affirmer qu'il a ici été lésé ; au contraire, le recourant s'est vu attribuer 16 points ». Elle explique plus loin qu'il s'agit des points obtenus par le recourant pour le poste « calcul de la charge fiscale et de la provision pour impôt » (case no 24) qui ont été comptés deux fois. Sur cette base, le recourant se plaint d'une violation du principe d'égalité de traitement, car d'autres candidats auraient pu, par cette erreur, se voir attribués plus de points que lui-même.

E. 6.3.2

Une décision viole le principe de l'égalité consacré à l'art. 8 al. 1 Cst. lorsqu'elle établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à régler, ou qu'elle omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente. Il faut que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante (ATF 142 I 195 consid. 6.1, 139 I 242 consid. 5.1 et 137 V 334 consid. 6.2.1).

E. 6.3.3

Comme tous les candidats à l'examen, le recourant s'est vu compter deux fois ses points (16 points) pour le critère « calcul de la charge fiscale et de la provision pour impôt » (case no 24). Le recourant se plaint de ne pas avoir été traité comme les candidats qui auraient obtenu davantage de points que lui. Il ne démontre d'ailleurs jamais qu'il en existerait au moins un. Quoi qu'il en soit, le recourant compare sa propre situation à une situation différente de la sienne. Les candidats qui auraient vu les 16 points comptés à double ne sont pas dans une situation semblable à celle du recourant, car ils ont mieux rempli ce critère que lui. Autrement dit, le nombre de points doublés est proportionnel au mérite de chacun des candidats, ce qui est un critère distinctif parfaitement suffisant. Le recourant perd de vue qu'il a déjà été très favorisé dès lors que 16 points lui ont été comptés deux fois. Il ne peut pas demander de bonne foi à être traité de manière encore plus favorable (et encore plus incorrecte) qu'il ne l'a déjà été. Partant, ce grief doit être rejeté.

E. 6.4

Grilles de correction soi-disant contradictoires

E. 6.4.1

Le recourant affirme que les explications des experts quant au nombre de points attribués ainsi que les trois grilles de correction de la première instance sont contradictoires.

E. 6.4.2

La première grille datée du 17 septembre 2015 (pce 10 du recours), indique un total de 187 points, lequel ne concerne que des points obtenus pour la partie « Aspects techniques » du travail de diplôme. Dans la deuxième grille transmise par la première instance le 13 octobre 2015 (pce 18 du recours), les points obtenus pour les parties « Conclusion & Synthèse » (15 points) et « Formel & syntaxe » (5 points) sont ajoutés pour faire un total de 207 points (187 + 15 + 5) (pce 18 de la réplique). En date du 30 juin 2017, la première instance a transmis au Tribunal une troisième grille de correction. Celle-ci tient compte des 4.5 points supplémentaires accordés au recourant pour une erreur arithmétique (pour tenter - sans succès - de corriger la pondération des critères [consid. 6.7] ; pces 18 à 20 de la réplique) et les 4 points supplémentaires obtenus en plus suite à la reconsidération du 18 décembre 2015 (pce 5 du recours). Par conséquent, le nombre de points total de la troisième grille s'élève à 215.5 (187 + 15 + 5 + 4.5 + 4). Le Tribunal constate donc que les trois grilles de correction ne contiennent aucune contradiction, contrairement à ce que soutient le recourant. Les deux premières grilles présentent les résultats originaux du recourant de manière différente. Quant à la troisième grille, elle tient compte des points attribués par la première instance à la suite d'une reconsidération devant l'autorité inférieure.

E. 6.5

Prétendue diminution des points

E. 6.5.1

Le recourant se plaint ensuite que la première instance aurait diminué ses points de 82 à 56 pour la partie 1 step 1 et donc commis une violation de l'interdiction de la reformatio in rebus et du principe de la protection de la bonne foi.

E. 6.5.2

Le Tribunal constate que les grilles de correction sont d'une lecture laborieuse du fait de leur manque de clarté et leur structure peu logique propre à induire en erreur. Néanmoins, le Tribunal est parvenu à reconstituer les points accordés aux différents postes. La partie 1 de « Aspects techniques » contient deux sous-parties, à savoir la Step 1 et la Step 2. Les 82 points qui se trouvent sur la même ligne que le poste « Step 1 : Assujettissement de Bure LTD » (case no 11) indiquent en réalité le nombre total de points obtenus pour l'ensemble de la partie 1 du travail de diplôme, c'est-à-dire les points totaux obtenus pour les deux sous-parties. Les postes concernant la partie 1 Step 1 vont quant à eux du poste « Notion de résidence » (case no 12) jusqu'au poste « NID » (case no 57). Finalement, le nombre de points pour la partie 1 s'élève à 82. Ils comprennent les points obtenus pour la Step 1 (56 points) et la Step 2 (10 points), auxquels s'ajoutent les 16 points accordés par erreur par la première instance, mais qu'elle a laissés au recourant ($56 + 10 + 16 = 82$; prise de position de la première instance du 27 juin 2017). La première instance n'a aucunement enlevé des points au recourant et, partant, point n'est besoin d'examiner les principes dont le recourant se prévaut.

E. 6.6

Autres erreurs de calculs alléguées

E. 6.6.1

Le recourant avance au surplus qu'il y aurait deux erreurs de calcul de points pour son travail de diplôme. 16 points auraient été oubliés et il conviendrait de les ajouter aux 215.5 points de la grille de correction (pce 10 du recours) pour atteindre 231.5 ($215.5 + 10 + 6$). Sa note passerait donc à 4.0 selon le barème.

E. 6.6.2

La première instance aurait commis une première erreur en oubliant de tenir compte dans l'addition des points de ceux qu'il a obtenus pour la partie 1 Step 2 du travail de diplôme, à savoir 10 points. Le Tribunal a déjà eu l'occasion de relever que les 82 points concernent l'ensemble des points obtenus pour la partie 1 (consid. 6.5.2). Les 10 points de la Step 2 ont ainsi été additionnés dans le calcul des points et, partant, il n'y a pas lieu de les ajouter à nouveau comme le voudrait le recourant.

E. 6.6.3

Quant à la deuxième erreur d'addition, le recourant reproche aux experts d'avoir omis d'additionner les 6 points obtenus pour le poste « Procédure de rappel d'impôt (10 ans) et droit pénal fiscal » dans le calcul des points. Le Tribunal constate que, malgré la présentation déroutante de la grille de correction, les points réclamés par le recourant ont été comptés. Les 6 points évoqués par le recourant ne figurent certes pas au sous-total du poste « ID » (case no 21). Cependant, le grand total des points pour l'ensemble du travail a bien pris en compte ces 6 points.

E. 6.6.4

Partant, contrairement à ce que soutient le recourant, l'addition de ses points n'est entachée d'aucune erreur.

E. 6.7

Erreur dans la pondération des critères

E. 6.7.1

Le recourant argue enfin que la première instance n'a pas respecté la pondération des points entre les « Aspects techniques » et les autres critères, à savoir « Conclusion & synthèse » et « Formel & syntaxe », comme l'exige l'Aide-mémoire (pce 15 du recours). Il estime être lésé par cette mauvaise application du fait qu'il aurait perdu 7.2 points et qu'il serait justifié de les lui attribuer.

E. 6.7.2

Selon l'art. 4 de l'Aide-mémoire, la pondération est de 85 % pour « Aspects techniques », de 10 % pour « Aspects formels et syntaxe » et de 5 % pour « Conclusion & synthèse ». Le total des points pour le travail de diplôme est de 368 et, partant, les points prévus pour les « Aspects techniques » ne devaient pas dépasser 312.8 (85% de 368). Or, les examinateurs ont prévu 320 points pour ces « Aspects techniques », ce qui équivaut à 86.96 % du total des points. Pour corriger cette erreur, la première instance a ajouté 4.5 points aux points obtenus par le recourant (reconsidération du 18 décembre 2015), sans expliquer - il est vrai - comment elle était arrivée à ce chiffre.

E. 6.7.3

Pour s'assurer que le recourant n'a pas été pénalisé par cette erreur de la première instance, le Tribunal laissera au recourant la totalité de ses points obtenus dans les critères qui ont été sur-pondérés. Pour les critères sous-pondérés, le Tribunal va calculer combien de points auraient dû être ajoutés pour respecter la proportion 85 % / 10 % / 5 % en partant de l'idée que les 320 points reconnus pour les « Aspects techniques » représentent les 85 % du total des points de l'examen. Pour retenir l'hypothèse la plus favorable au recourant, le Tribunal retiendra dans le cas d'espèce que le recourant aurait obtenu tous les points supplémentaires qui auraient été attribués à ces critères s'ils avaient été pondérés correctement. Le tableau qui suit calcule le résultat que le recourant aurait obtenu en suivant le raisonnement qui précède. Sans les 4.5 points attribués par la première instance, le recourant a obtenu :

Aspects techniques :	191 points (= 171 + 16 + 4) sur 320
Formel & syntaxe :	15 points sur 32
Conclusion & synthèse :	5 points sur 16
Total :	211 points (= 191 + 5 + 15) sur 368

[contrôle : 211 + 4.5 = 215.5 points] Critères Pondération selon l'Aide-mémoire

Pondération appliquée dans l'examen	Correction (si 320 pts = 85 % du total des pts)	(a)	(b)
= (b) - (a)	Aspects techniques 85 % de 368	312.8	320.0 (critère sur-pondéré)
	Formel & syntaxe	0.0	320.0(85 %) + 0.0

E. 7

Déclarer que le présent recours est admis.

E. 7.1

Selon une pratique constante du Tribunal, 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 fiscal (arrêts du TAF B-95/2017 du 2 février 2018 consid.

2.2, 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.

E. 7.2

En l'espèce, le recourant se contente d'affirmer que sa note devrait être de 5.0 au vu du terme « bon niveau », mais il n'apporte aucun élément concret permettant au Tribunal d'examiner en quoi sa prestation aurait été sous-évaluée de manière insoutenable par les examinateurs. Le recourant ne fait qu'opposer sa propre appréciation à celle des experts pour conclure que « bon niveau » équivaldrait nécessairement à la note de 5.0.

E. 7.3

Quoi qu'il en soit, même dans l'hypothèse où sa note à l'examen oral devrait être montée à 5.0, voire à 6.0, le nombre de ses points négatifs resterait identique, à savoir 3 points négatifs. Partant, l'une des conditions de l'obtention du diplôme prévue par l'art. 6.41 du règlement de l'examen ne serait toujours pas remplie (consid. 2.3). 8. En définitive, au vu de ce qui précède, le recours est rejeté. 9.

E. 8

Ordonner [à l'autorité inférieure] et/ou à la [première instance] d'autoriser le [recourant] à repasser uniquement [le travail de diplôme]. En tout état de cause

E. 9

Débouter [l'autorité inférieure] et [la première instance] de toute autre ou contraire conclusion. Le recourant conteste en premier lieu la note de 4.0 pour l'examen oral. Il reproche à l'autorité inférieure d'avoir constaté les faits de manière inexacte et d'avoir violé l'art. 9 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101) dans l'appréciation des preuves. Le recourant se plaint également de la violation du droit d'être entendu du fait de l'insuffisance de motivation de la prise de position des experts datée du 8 avril 2016. Le recourant conteste en outre la note de 3.5 du travail de diplôme. Il affirme qu'il existe des erreurs d'addition manifestes dans le calcul des points dans la grille de correction. Il se plaint au surplus d'avoir perdu du temps à cause de la rectification de la donnée du travail. E. E.a Par réponse datée du 30 juin 2017, la première instance a conclu au maintien de sa décision du 23 septembre 2015 et au rejet du recours. Elle transmet en annexe la prise de position des experts en date du 27 juin 2017 relative au travail de diplôme et une nouvelle grille de correction. E.b Par réponse datée du 26 juillet 2017, l'autorité inférieure a conclu au rejet du recours. Elle confirme toutefois avoir demandé en vain la signature de la prise de position aux experts. Cependant, elle soutient que les documents ont été transmis par le secrétariat de la première instance et, partant, ils seraient réputés certifiés et valides. L'absence de signature n'aurait donc aucun effet sur la valeur de la prise de position. Par conséquent, la requête du recourant consistant à l'écartier du dossier serait contraire aux principes de procédure applicables. Pour le reste, l'autorité inférieure estime que le recourant n'a apporté aucun élément nouveau et renvoie intégralement à sa décision du 18 avril 2017. F. Par réplique du 27 octobre 2017, le recourant a maintenu ses conclusions. Il conteste l'intégralité de l'explication de l'autorité inférieure quant à la validité de la prise de position non signée et affirme que le secrétariat de la première instance aurait violé le règlement régissant ses activités en transmettant une prise de position sans signature. Le recourant conteste également la prise de position des experts datée du 27 juin 2017 relatif au travail de diplôme. Il reproche aux experts d'avoir revu les

points à la baisse au stade du recours devant le Tribunal et d'avoir ainsi violé le principe de la bonne foi et celui de l'interdiction de la reformatio in pejus. Il se plaint ensuite d'une violation de l'égalité de traitement du fait que le nombre de points supplémentaires attribués par erreur ne sont pas identiques auprès de tous les candidats et que certains d'entre eux auraient ainsi pu bénéficier de beaucoup plus de points. Le recourant soutient en outre que les trois versions de grille de corrections se contredisent. Selon le recourant, la dernière grille fournie par la prise de position du 27 juin 2017 (ci-après : la troisième grille) contiendrait des erreurs d'addition de points et elle ne respecterait toujours pas les exigences de pondération de l'Aide-mémoire. Le recourant réitère sa demande de compensation par des points supplémentaires à la suite de la perte de temps causée par la rectification de la donnée ainsi qu'un allègement du fardeau de la preuve. Le recourant invoque en dernier lieu une violation du droit d'être entendu, car la première instance n'a toujours pas pris position quant aux griefs invoqués dans son complément au recours du 16 novembre 2015. G. G.a Par duplique du 24 novembre 2017, l'autorité inférieure constate que le recourant n'a apporté aucun élément nouveau et, partant, elle confirme et renvoie intégralement à la décision datée du 18 avril 2017 et à sa prise de position du 2 juillet 2017. G.b La première instance n'a pas déposé de duplique. Les autres faits et arguments de la cause seront examinés, pour autant que de besoin, dans les considérants en droit. Droit : 1. Le Tribunal est compétent pour statuer sur le présent recours (art. 31, 32 et 33 let. d LTAF et art. 5 al. 2 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative [PA, RS 172.021]). La qualité pour recourir doit être reconnue (art. 48 al. 1 PA). Les dispositions relatives au délai de recours, à la forme et au contenu du mémoire de recours ainsi qu'à l'avance de frais (art. 50 al. 1, 52 al. 1 et 63 al. 4 PA) sont en outre respectées. Le recours est ainsi recevable. 2.

E. 9.1

Vu l'issue de la cause, les frais de procédure, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, doivent être mis à la charge du recourant 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 TAF [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, les frais de procédure doivent être fixés à 1'500 francs. Ils sont compensés par l'avance de frais du même montant déjà versée par le recourant.

E. 9.2

Compte tenu de l'issue de la procédure, le recourant n'a pas droit à des dépens (art. 64 al. 1 PA et art. 7 al. 1 FITAF a contrario). Quant à l'autorité inférieure et à la première instance, elles n'ont pas droit aux dépens (art. 7 al. 3 FITAF ; arrêt du TAF B-1076/2012 du 21 mars 2013 consid. 9.3).

E. 10

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