



## Arrêt du 2 juin 2020

---

Composition

Pascal Richard (président du collège),  
Francesco Brentani, Eva Schneeberger, juges,  
Lu Yuan, greffière.

---

Parties

**X. \_\_\_\_\_,**  
recourant,

contre

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

**Organisation faîtière de l'examen professionnel d'expert  
fiduciaire,**  
Commission d'examen,  
Josefstrasse 53, 8005 Zurich,  
première instance.

---

Objet

Examen professionnel supérieur d'expert fiduciaire.

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

**A.a** X. \_\_\_\_\_ (ci-après : le recourant) s'est présenté à l'examen professionnel supérieur d'expert fiduciaire (ci-après : l'examen professionnel) lors de la session 2018.

**A.b** Par décision du 10 juillet 2018, la commission d'examen (ci-après : la première instance ou la commission d'examen) a informé le recourant qu'avec l'obtention d'une note globale de 2.6, il ne remplissait pas les conditions de réussite de l'examen ; elle lui a communiqué les résultats suivants :

| Epreuve              | Note finale | Pondération |
|----------------------|-------------|-------------|
| Etude de cas (écrit) | 2.0         | 3x          |
| Révision (écrit)     | 3.0         | 1x          |
| Examen oral          | 4.0         | 1x          |

**B.**

**B.a** Par mémoire du 8 août 2018, le recourant a recouru contre ladite décision auprès du Secrétariat d'Etat à la formation, à la recherche et à l'innovation SEFRI (ci-après : l'autorité inférieure) concluant implicitement à son annulation et à sa réforme en ce sens qu'il soit constaté la réussite de l'examen professionnel. A l'appui de ses conclusions, il a fait valoir que la première instance avait commis des erreurs dans l'appréciation des prestations fournies à l'épreuve Etude de cas et à celle de Révision et les corrections étaient donc, selon lui, entachées d'arbitraire. Il a argué que pour l'examen Etude de cas, 79 points supplémentaires répartis sur 13 questions devraient lui être octroyés et que six questions de l'épreuve Révision auraient mérité l'attribution d'un total de 10 points additionnels.

**B.b** Par réponse du 12 novembre 2018, complétée le 26 novembre 2018, la première instance a pris position quant à l'ensemble des corrections contestées par le recourant. Elle a en outre octroyé deux points supplémentaires pour l'examen Révision, de sorte que la note de celui-ci

est passée de 3 à 3.5. Quant à l'examen Etude de cas, elle a conclu que la note de celui-ci restait inchangée.

**B.c** Par réplique du 8 janvier 2019, le recourant a confirmé ses conclusions. Il a maintenu que l'appréciation de ses prestations par la première instance était arbitraire et a soutenu que celle-ci se serait fondée sur des critères d'évaluation sortant du cadre de la question posée. En outre, il a requis des points supplémentaires pour 11 questions de l'examen Etude de cas et pour 5 questions de l'épreuve Révision.

**B.d** Par duplique du 29 mars 2019, la première instance a octroyé un point additionnel au recourant pour l'examen Révision en sus des deux points déjà accordés dans ses précédentes écritures ; la note dudit examen demeurerait toutefois inchangée. S'agissant de l'examen Etude de cas, elle a contesté que l'évaluation serait fondée sur des critères arbitraires.

**B.e** Par courrier du 13 mai 2019, le recourant a formulé ses ultimes remarques. Il a en particulier contesté l'ensemble des arguments de la première instance s'agissant de l'examen Etude de cas et a soutenu que ledit examen n'était pas un examen « ouvert » mais bien une épreuve avec des questions précises et relativement indépendantes regroupées par thème.

**B.f** Par décision du 23 août 2019, notifiée le 30 août 2019, l'autorité inférieure a rejeté le recours. Elle a retenu que les examinateurs auraient motivé leur notation de manière suffisante et que l'évaluation des prestations du recourant n'apparaissait pas arbitraire, dès lors que l'examen Etude de cas appelait davantage un développement des réponses que lors d'un examen écrit traditionnel. Pour le surplus, elle a renoncé à examiner les griefs en lien avec l'examen Révision, expliquant que le recourant n'avait pas d'intérêt juridique à recourir sur ce point, en ce sens que même si une note supérieure lui était octroyée, cela ne changerait pas la situation d'échec de celui-ci.

### **C.**

Par mémoire remis à la poste le 24 septembre 2019, le recourant a interjeté recours auprès du Tribunal administratif fédéral contre cette décision, concluant, sous suite de frais et de dépens, à ce qu'il soit constaté qu'un candidat de bonne foi à une épreuve peut se fier au contenu, à la formulation des questions et aux consignes de l'épreuve pour formuler ses réponses ; à ce qu'en conséquence, la décision attaquée soit annulée et

réformée ; éventuellement à ce que la cause soit renvoyée à l'autorité inférieure pour nouvelle décision.

A l'appui de ses conclusions, il reproche à l'autorité inférieure de s'être contentée de reprendre les arguments de la première instance en lien avec l'examen Etude de cas sans avoir pris position et de ne pas avoir examiné les griefs relatifs à l'épreuve Révision. Il soutient ensuite que des exigences excessives auraient été émises quant à l'appréciation des prestations de l'épreuve Etude de cas, en ce sens que les examinateurs auraient procédé à l'évaluation en se basant sur des critères dépassant le cadre des questions posées. Il conteste également que ledit examen soit une véritable étude de cas, dès lors que de nombreuses questions requièrent une réponse précise et non une discussion. De plus, il avance que les directives de l'examen seraient une contrainte légale s'appliquant seulement à la commission d'examen dans l'élaboration des épreuves et ne constitueraient pas des consignes d'examens s'adressant aux candidats. Il fait en outre valoir que le barème de l'examen Etude de cas serait arbitraire et violerait le principe d'égalité de traitement.

#### **D.**

**D.a** Par réponse du 22 novembre 2019, l'autorité inférieure a conclu au rejet du recours. Elle réitère pour l'essentiel les arguments contenus dans sa décision du 23 août 2019 et conteste que l'évaluation quant à l'examen Etude de cas serait arbitraire. Elle précise ensuite que même en octroyant l'ensemble des points réclamés par le recourant pour l'épreuve Révision, celui-ci n'obtiendrait toujours pas la note requise qui lui permet de se faire dispenser de repasser ladite épreuve.

**D.b** Par courrier du 25 novembre 2019, la première instance a transmis ses prises de positions qui consistent en ses écritures du 26 novembre 2018 et du 29 mars 2019 devant l'autorité inférieure.

#### **E.**

Dans sa réplique du 27 décembre 2019, le recourant a réfuté l'ensemble des arguments de l'autorité inférieure ; il conteste en outre que les frais soient entièrement mis à sa charge.

#### **F.**

**F.a** Par duplique du 23 janvier 2020, l'autorité inférieure indique que les candidats sont également soumis au règlement d'examen.

**F.b** Bien qu'invitée à déposer une duplique, la première instance n'a pas répondu dans le délai fixé.

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

## **Droit :**

### **1.**

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

**1.2** La qualité pour recourir doit être reconnue à la recourante (cf. 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 (cf. art. 50 al. 1, 52 al. 1 et 63 al. 4 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.

**2.1** Selon une jurisprudence constante, les autorités de recours appelées à statuer en matière d'examen observent une certaine retenue en ce sens qu'elles ne s'écarterent pas sans nécessité des avis des experts et des examinateurs sur des questions qui, de par leur nature, ne sont guère ou que difficilement contrôlables (cf. ATF 136 I 229 consid. 5.4.1, 131 I 467 consid. 3.1 et 121 I 225 consid. 4b ; ATAF 2010/11 consid. 4.1, 2008/14 consid. 3.1 ; arrêts du TAF B-1332/2019 du 5 août 2019 consid. 2.1, B-6411/2017 du 17 décembre 2018 consid. 2.1, B-6296/2017 du 13 novembre 2018 consid. 2.1, B-2943/2017 du 23 juillet 2018 consid. 5.2 et B-95/2017 du 2 février 2018 consid. 2.1 ; HERBERT PLOTKE, Schweizerisches Schulrecht, 2<sup>e</sup> éd. 2003, p. 722 ss). L'évaluation des épreuves requiert en effet le plus souvent des connaissances particulières dont l'autorité de recours ne dispose pas (cf. ATF 136 I 229 consid. 5.4.1, 131 I 467 consid. 3.1, 118 la 488 consid. 4c ; ATAF 2008/14 consid. 3.1).

Partant, pour autant qu'il n'existe pas de doutes apparemment fondés sur l'impartialité des personnes appelées à évaluer les épreuves, l'autorité de recours n'annulera la décision attaquée que si elle apparaît insoutenable ou manifestement injuste, soit que les examinateurs ou les experts ont émis des exigences excessives, soit que, sans émettre de telles exigences, ils ont manifestement sous-estimé le travail du candidat (cf. ATF 131 I 467 consid. 3.1 et réf.cit. ; arrêts du TAF B-6383/2017 du 20 août 2018 consid. 2.1, B-4257/2013 du 17 novembre 2015 consid. 3.1 et B-7504/2007 du 9 mars 2009 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. De jurisprudence constante, les questions de procédure se rapportent à tous les griefs qui concernent la façon dont l'examen ou son évaluation se sont déroulés (cf. ATF 136 I 229 consid. 5.4.1 ; ATAF 2010/11 consid. 4.2 ; arrêts du TAF B-6296/2017 du 13 novembre 2018 consid. 2.2, B-6383/2017 du 20 août 2018 consid. 2.1, B-2943/2017 du 23 juillet 2018 consid. 5.3, B-95/2017 du 2 février 2018 consid. 2.3 ; PATRICIA EGLI, Gerichtlicher Rechtsschutz bei Prüfungsfällen – Aktuelle Entwicklungen, Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht [ZBI] 112/2011, p. 538 ss ; PLOTKE, op. cit., p. 725 ss).

**2.2** Selon une pratique constante du Tribunal administratif fédéral, la règle du fardeau de la preuve tirée de l'art. 8 CC s'applique également en matière de droit public (cf. arrêts du TAF B-6407/2018 du 2 septembre 2019 consid. 6.1, B-6411/2017 du 17 décembre 2018 consid. 2.2, B-6776/2014 du 24 septembre 2015 consid. 3.1, B-6553/2013 du 8 juillet 2014 consid. 3.2 et B-6049/2012 du 3 octobre 2013 consid. 4.5.2).

En outre, l'autorité de recours n'examine, de manière approfondie, les griefs relatifs à l'évaluation d'une prestation d'examen que s'ils sont soutenus par des arguments objectifs et des moyens de preuves correspondants susceptibles de démontrer que les appréciations de la première instance sont insoutenables, les exigences trop élevées ou les prestations manifestement sous-évaluées (cf. ATAF 2010/21 consid. 5.1, 2010/11 consid. 4.3, 2010/10 consid. 4.1 ; arrêts du TAF B-779/2019 du 29 mai 2019 consid. 3.2, B-7087/2016 du 25 avril 2017 consid. 2.2 et B-6776/2014 du 24 septembre 2015 consid. 3.1 *in fine*). Le seul fait de

prétendre qu'une autre solution est possible, que l'avis de la commission d'examen ou qu'un corrigé est erroné ou incomplet, ne satisfait pas à ces exigences (cf. arrêts du TAF B-779/2019 du 29 mai 2019 consid. 3.2, B-7087/2016 du 25 avril 2017 consid. 2.2, B-6776/2014 du 24 septembre 2015 consid. 3.1 *in fine* et B-2229/2011 du 13 février 2012 consid. 6.1).

### 3.

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

Les organisations du monde du travail compétentes définissent les conditions d'admission, le niveau exigé, les procédures de qualification, les certificats délivrés et les titres décernés. Leurs prescriptions sont soumises à l'approbation du SEFRI (art. 28 al. 2 LFPr). Se fondant sur dite disposition, l'Organisation faîtière pour l'examen professionnel supérieur d'expert fiduciaire a édicté un règlement d'examen professionnel supérieur d'experte et expert fiduciaire, approuvé par le SEFRI et entré en vigueur le 1<sup>er</sup> mai 2012 (ci-après : le règlement d'examen).

L'art. 1.1 du règlement d'examen indique que l'examen a pour but de déterminer si les candidats possèdent, dans les domaines droit, comptabilité, fiscalité, révision ainsi que fiducie et conseil économique, les capacités et les connaissances requises au plus haut niveau pour exercer la profession d'experte ou d'expert fiduciaire de manière autonome. Dans le cadre de l'examen professionnel supérieur, les candidats doivent démontrer qu'ils sont capables de conseiller et d'assurer le suivi d'entreprises dans tous les secteurs. Toutes les tâches liées à l'octroi du diplôme sont confiées à une commission chargée de l'assurance qualité (commission AQ) (art. 2.11) ; l'examen final est placé sous la surveillance de la Confédération (cf. art. 2.31).

L'examen final comporte les épreuves – avec leur pondération – suivantes : Etude de cas (3x), Révision (1x), Fiducie et conseil économique

oral (1x) et chaque épreuve peut être subdivisée en points d'appréciation (cf. art. 5.11 et 5.12). 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 4.0 désignent des prestations suffisantes (cf. art. 6.1 et 6.3). La note globale de l'examen final correspond à la moyenne pondérée des notes des épreuves d'examen (art. 6.23).

L'examen final est réussi si la note globale est de 4.0 au minimum (art. 6.41). L'examen final est considéré comme non réussi si le candidat : a) ne se désiste pas à temps ; b) ne se présente pas à l'examen et ne donne pas de raison valable ; c) se retire après le début de l'examen sans raison valable ; d) est exclu de l'examen (art. 6.42). La commission d'examen décide de la réussite de l'examen final uniquement sur la base des prestations fournies par le candidat. Le diplôme fédéral est décerné aux candidats qui ont réussi l'examen (art. 6.43). Le candidat qui échoue à l'examen final est autorisé à le repasser à deux reprises (cf. art. 6.51) ; les examens répétés ne portent que sur les épreuves dans lesquelles le candidat n'a pas obtenu au moins la note 5.0 (cf. art. 6.52). Les titulaires du diplôme sont autorisés à porter le titre protégé d'expert fiduciaire diplômé / experte fiduciaire diplômée (art. 7.12).

Fondé sur l'art. 2.21 let. a du règlement d'examen, la commission d'examen a édicté le Guide concernant l'examen professionnel supérieur d'experte et d'expert fiduciaire (ci-après : le guide d'examen) qui a pour but d'interpréter le contenu du règlement de l'examen à l'intention des candidats, d'explicitier les dispositions y figurant et de fournir des indications sur l'étendue et le contenu des matières d'examen (cf. art. 1.1 du guide d'examen).

#### 4.

Le recourant invoque tout d'abord une violation du droit d'être entendu en alléguant que l'autorité inférieure s'est limitée à faire siens les arguments de la commission d'examen s'agissant de l'examen Etude de cas sans prendre position. L'autorité inférieure conteste toute violation du 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 et 119 la 136 consid. 2.b et les réf. cit. ; arrêts du TAF B-4350/2019 du 1<sup>er</sup> avril 2020 consid. 3.1, B-4717/2018 du 5 août 2019 consid. 2.1 et B-7026/2016 du 24 avril 2017 consid. 2), cette question sera examinée en premier lieu.



**4.1** La jurisprudence a notamment déduit du droit d'être entendu, consacré à l'art. 29 al. 2 Cst., le devoir pour l'autorité de motiver sa décision afin que le destinataire puisse la comprendre, la contester utilement s'il y a lieu et que l'autorité de recours puisse exercer son contrôle. L'étendue de la motivation dépend de l'objet de la décision, de la nature de l'affaire, des circonstances particulières du cas et de la complexité de la cause à juger. Cependant, en règle générale, il suffit que l'autorité mentionne, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision, de manière que l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause (cf. ATF 138 I 232 consid. 5.1 et les réf. cit.). L'autorité n'a pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties mais elle peut au contraire se limiter à ceux qui lui paraissent pertinents (cf. ATF 138 I 232 consid. 5.1 et les réf. cit.) ; il suffit que le justiciable puisse apprécier correctement la portée de la décision et l'attaquer à bon escient (cf. ATF 136 I 229 consid. 5.2 et 134 I 83 consid. 4.1).

Le droit d'être entendu est une garantie de nature formelle, dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (cf. ATF 135 I 187 consid. 2.2 et 126 I 19 consid. 2d/bb). Selon la jurisprudence, sa violation peut cependant être réparée lorsque la partie lésée a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'un plein pouvoir d'examen (cf. ATF 145 I 167 consid. 4.4 et les réf. cit.). Toutefois, une telle réparation doit rester l'exception et n'est admissible, en principe, que dans l'hypothèse d'une atteinte qui n'est pas particulièrement grave aux droits procéduraux de la partie lésée ; cela étant, une réparation de la violation du droit d'être entendu peut également se justifier, même en présence d'un vice grave, lorsque le renvoi constituerait une vaine formalité et aboutirait à un allongement inutile de la procédure, ce qui serait incompatible avec l'intérêt de la partie concernée à ce que sa cause soit tranchée dans un délai raisonnable (cf. ATF 142 II 218 consid. 2.8.1, 137 I 195 consid. 2.3.2, 136 V 117 consid. 4.2.2.2, 133 I 201 consid. 2.2 ; arrêts du TF 5A\_897/2015 du 1<sup>er</sup> février 2016 consid. 3.2.2, 1B\_24/2015 du 19 février 2015 consid. 2.1, 2C\_980/2013 du 21 juillet 2014 consid. 4.3 et 2C\_1043/2013 du 11 juin 2014 consid. 2.2).

**4.2** Dans la décision attaquée, l'autorité inférieure reprend tout d'abord les faits de manière complète et énonce brièvement la législation applicable ainsi que le but de l'examen professionnel faisant l'objet du litige. Dans un deuxième temps, elle rappelle le droit et la jurisprudence régissant les recours en matière d'examens et indique les compétences et le pouvoir de

cognition qu'elle a dans ce type de recours. Pour finir, elle rejette l'ensemble des griefs du recourant pour le motif que celui-ci ne fait qu'opposer sa propre appréciation à celle des examinateurs et considère les explications fournies par la commission d'examen comme convaincantes. Elle retient en outre que la marge d'appréciation des examinateurs n'apparaît pas arbitraire et s'inscrit parfaitement dans le cadre des critères et des points possibles prédéfinis.

**4.3** En l'espèce, il résulte de l'art. 49 PA que le tribunal de céans dispose du même pouvoir de cognition que l'autorité inférieure. La réparation d'une violation du droit d'être entendu est par conséquent, en principe, possible (cf. arrêt du TAF B-2880/2018 du 19 mars 2020 consid. 5.8.2). *In casu*, il y a lieu d'admettre que l'autorité inférieure présente les griefs soulevés par le recourant pour l'examen Etude de cas sans les discuter réellement. Elle n'explique pas quels éléments et motifs juridiques ou factuels la poussent à suivre la décision prise par la première instance et à la valider. Pour l'ensemble des griefs matériels, elle se contente d'indiquer que les experts ont largement argumenté leur notation selon l'approche interdisciplinaire et que le recourant ne fait qu'opposer sa propre appréciation pour arriver à la conclusion que la marge d'appréciation des experts n'apparaît pas arbitraire. Elle se borne ainsi à affirmer ce qu'elle devait démontrer. Cette manière de procéder ne saurait satisfaire à l'exigence d'une décision motivée et viole par conséquent le droit d'être entendu du recourant.

Néanmoins, après la production du dossier et deux échanges d'écritures, le tribunal dispose de tous les éléments nécessaires pour opérer cette comparaison et la violation de l'obligation de motivation peut être « guérie » au stade de la procédure de recours devant le tribunal. Il est donc inutile de renvoyer la cause devant l'autorité inférieure pour qu'elle prenne une décision que le tribunal peut parfaitement rendre seul. Le recourant a aussi intérêt à une résolution rapide du litige (dans ce sens ATF 131 II 271 consid. 11.7.1 *in fine* et la réf. cit. ; ATAF 2010/53 consid. 10 ss ; arrêts du TAF B-4350/2019 du 1<sup>er</sup> avril 2020 consid. 3.5.3, B-2943/2017 du 23 juillet 2018 consid. 4.3.3, B-2916/2016 du 25 janvier 2018 consid. 5.3.3.2 et B-6717/2015 du 13 avril 2017 consid. 5.2 *in fine*). Sur le vu de la jurisprudence présentée ci-dessus, le tribunal renonce à annuler la décision attaquée et examinera ci-après les différentes questions litigieuses soulevées par le recourant devant l'autorité inférieure.

## 5.

**5.1** Le recourant prétend tout d'abord que les réponses attendues par les examinateurs dans l'examen Etude de cas auraient excédé le cadre des questions posées et que les directives de l'examen, en particulier l'art. 4.1 du guide d'examen, concerneraient seulement l'élaboration de l'épreuve et non son évaluation.

**5.2** La commission d'examen indique dans sa prise de position du 29 mars 2019 que l'examen litigieux consiste en une épreuve dite « ouverte » et à ce titre, il ne suffit pas d'apporter la solution exacte à un exercice de calcul concret ; l'objectif est en particulier d'utiliser l'ensemble des connaissances acquises dans le domaine de la révision et du conseil fiduciaire et économique afin d'exposer toutes les possibilités qui découlent d'une question d'un client, ainsi que de lister les avantages et les inconvénients. Par ailleurs, les questions sont formulées de manière relativement ouvertes, le but étant d'apporter un conseil complet et correct sur la question.

**5.3** Le règlement d'examen définit à son art. 1.1 le but de l'examen professionnel ainsi que le profil professionnel de l'expert fiduciaire diplômé, à savoir son domaine d'activité, ses attributions et compétences, l'exercice de la profession et l'environnement de travail ainsi que la contribution en faveur de la société, de l'économie et de l'environnement. L'art. 4.1 du guide d'examen expose quant à lui les exigences concernant l'épreuve Etude de cas. Ladite disposition indique que cette épreuve représente le travail d'examen le plus important pour le diplôme professionnel et que le rapport devant être rendu par le candidat porte sur le traitement par écrit d'un cas complexe nécessitant une approche interdisciplinaire, se caractérisant par une problématique ardue issue du domaine d'activité pratique de l'expert fiduciaire diplômé. Le but de cet examen est donc de vérifier les compétences professionnelles et méthodologiques du candidat dans la réalité pratique. La solution proposée par le candidat doit démontrer que celui-ci maîtrise les connaissances interdisciplinaires nécessaires et qu'il dispose des compétences requises pour exercer pleinement et en toute autonomie l'activité d'expert fiduciaire et de conseiller économique. L'épreuve englobe la totalité des contenus de tous les modules, ainsi que des connaissances approfondies dans la totalité des matières de toutes les épreuves d'examen.

**5.4** Sur le vu de ce qui précède, il convient d'admettre en premier lieu que le règlement d'examen et le guide d'examen ne servent pas de critère

d'évaluation pour juger la justesse d'une réponse fournie ; en revanche, lesdits documents fixent le cadre de l'examen professionnel et les exigences y relatives, de même que les compétences qu'un candidat doit avoir pour décrocher ledit diplôme. Par ailleurs, le tribunal relève qu'il est attendu du candidat que ce dernier utilise l'ensemble des connaissances acquises dans les différentes matières pour développer sa solution afin de démontrer sa maîtrise de l'activité d'expert fiduciaire et de conseiller économique ; il ne doit pas se limiter à donner une réponse exacte à une question. De plus, il est expressément mentionné à la page AB2 dudit examen que les consignes ont été volontairement formulées de manière succinctes et que si certains éléments manquent, les candidats doivent émettre des hypothèses en se reportant aux données actuelles du marché ou en se reposant sur leur expérience personnelle et leur imagination.

Quant à la question de savoir si les examinateurs auraient émis des exigences excessives dans l'évaluation des prestations du recourant, celle-ci sera examinée ci-après (cf. consid. 7).

## 6.

Le recourant prétend ensuite que le barème de l'examen Etude de cas serait arbitraire, soutenant que celui-ci a été fixé à 160 points alors que ledit examen contient 240 points et que 70 points sont requis rien que pour obtenir la note de 1.

Le tribunal rappelle que, selon la jurisprudence, l'établissement du barème est en principe laissé à l'appréciation de la commission d'examen, sous réserve de son caractère excessif (cf. arrêts du TAF B-B-6411/2017 du 17 décembre 2018 consid. 8.1, B-644/2014 du 28 octobre 2015 consid. 6.1, B-6955/2008 du 16 octobre 2009 consid. 3.1, B-2568/2008 du 15 septembre 2008 consid. 5.3.1 ; voir dans le même sens : arrêts du TAF B-497/2008 du 16 juin 2008 consid. 4.1.1 et B-8106/2007 du 24 septembre 2008 consid. 9.2). *In casu*, il ressort du dossier que 160 points sont requis pour décrocher la note de 6.0 et 140 pour la note de 4.0, à savoir 58% des 240 points possibles, ce qui n'est pas inhabituel pour une grille de notes. Le recourant a quant à lui acquis 82,25 points sur 240 et a ainsi obtenu la note de 2.0 selon l'échelle de notation fixée à 160 points. Ce barème n'apparaît nullement excessif : il ressortit à l'appréciation de la commission d'examen. En effet, même si l'on eût appliqué un barème linéaire sur 240 points, le recourant n'aurait obtenu une note que légèrement supérieure à sa note actuelle.

Infondé, le grief doit dès lors être rejeté.

## 7.

Le recourant s'en prend plus précisément à l'évaluation de 11 questions de l'examen Etude de cas devant l'autorité inférieure – deux questions contestées initialement dans le mémoire de recours n'étant plus litigieuses. Sur le vu de ce qui précède, il appartient donc au tribunal d'examiner les différents points soulevés avec la retenue qu'il s'impose (cf. *supra* consid. 2.1 et 4).

**7.1** Selon la jurisprudence, une décision est arbitraire lorsqu'elle est manifestement insoutenable, méconnaît gravement une norme ou un principe juridique clair et indiscuté, ou heurte de manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité ; il ne suffit pas qu'une autre solution paraisse concevable, voire préférable ; pour que cette décision soit annulée, encore faut-il qu'elle se révèle arbitraire non seulement dans ses motifs, mais également dans son résultat (cf. ATF 137 I 1 consid. 2.4, 136 I 316 consid. 2.2.2 et réf. cit.).

**7.2** Le recourant critique tout d'abord la correction de la sous-question b de la question 1.2 pour laquelle il s'est vu attribuer 1,5 points sur 4. Ladite sous-question invite les candidats à expliquer au client les aspects relatifs à la responsabilité légale en lien avec la transformation d'une entreprise individuelle en société de capitaux. Il allègue que sa réponse, consistant à traiter uniquement ce point, serait suffisante et que les réponses attendues par les examinateurs excèderaient le cadre de la question, de sorte qu'un point supplémentaire devrait lui être ajouté.

La commission d'examen expose quant à elle les différents éléments manquant à la réponse du recourant pour obtenir l'ensemble des points, à savoir l'entreprise individuelle répond sur l'intégralité de son patrimoine, la responsabilité des sociétés de capitaux est limitée à ses capitaux propres, ainsi que la mention de l'art. 75 al. 1 LFus. Il ressort de l'état de fait que le client souhaite transformer son entreprise individuelle en SA ou Srl et que pour la sous-question b, les candidats doivent indiquer les différents points sur la responsabilité en lien avec la transformation d'une entreprise individuelle en société de capitaux. Le recourant a certes cité l'art. 181 CO, cependant il aurait pu également évoquer le fait qu'une responsabilité personnelle s'applique pour l'entreprise individuelle et que, dans le cas d'une société de capitaux, la responsabilité est limitée au capital social, dès lors que c'est précisément en raison de la limitation de la responsabilité au capital que l'art. 181 CO prévoit l'application d'une responsabilité solidaire pendant trois ans, l'art. 75 LFus constituant en outre une *lex specialis*.

En l'espèce, sur le vu des explications détaillées ci-dessus, l'évaluation du travail du recourant par les examinateurs ne prête pas le flanc à la critique. Là encore, comme relevé précédemment, on est en droit d'attendre de la part d'un futur expert fiduciaire qu'il soit en mesure d'apporter des conseils complets et détaillés à son client et de formuler des hypothèses, même lorsque l'énoncé ne l'évoque pas expressément (cf. consid. 5).

**7.3** S'agissant de la question 1.3 – pour laquelle le recourant a reçu 5,5 points sur 15,5 – la commission d'examen indique que les éléments relatifs au déroulement après l'inscription de la société au registre du commerce (7,5 points) ne figurent pas dans la réponse du recourant.

Le recourant argue que sa réponse serait suffisante, faisant valoir que selon l'art. 643h CO, la transformation est terminée après l'inscription de la SA au registre du commerce, de sorte que ce qui s'ensuit n'est plus un problème de transformation proprement dit et que 4 points supplémentaires devraient lui être accordés.

En l'espèce, la donnée de la question est libellée comme suit : « [...] Expliquez en détail à Didier Franzen le déroulement de la transformation du point de vue du droit commercial et fiscal. [...] ». Il suit de là qu'il n'apparaît pas excessif d'exiger d'un candidat à l'examen fédéral d'expert fiduciaire qu'il explique à son client les démarches à entreprendre après l'inscription au registre du commerce (cf. consid. 5) ; l'appréciation des examinateurs ne prête dès lors pas le flanc à la critique.

**7.4** Quant à la question 1.4, la commission d'examen explique que 6,5 points sur 13 ont été accordés au recourant pour la partie de l'examen concernant Didier Franzen, dès lors qu'il manque les éléments de réponse suivants : « l'assujettissement fiscal en Suisse doit être maintenu (0,5 point) ; l'exigence d'exploitation ou partie distincte d'exploitation (0,5 point) ; l'explication relative à l'exploitation (0,5 point) ; la violation du délai de blocage si le prix de vente est supérieur au nominal (1 point) ; le début du délai de blocage (1 point) ; pas de violation du délai de blocage en cas de succession et donation (1 point) et la transmission du délai de blocage aux héritiers (1 point) ». De même, pour la partie relative à la SA – à laquelle 1 point sur 6,5 a été obtenu par le recourant – elle avance que certains éléments de réponse n'ont pas été mentionnés, tels que « la SA peut faire valoir un éventuel report de perte de la RI (1 point) ; citer l'art. 9 al. 1 let. e LT (0,5 point) ; pas de droit de timbre d'émission sur les réserves latentes (1 point) ; la procédure de rappel d'impôt en cas de violation du délai de blocage (1 point) ; citer l'exception relative à la franchise d'un

million sur le DT (1 point) ; citer l'art. 6 al. 1 let. h LT (0,5 point) et indiquer la procédure de déclaration pour la TVA (0,5 point) ».

Le recourant prétend quant à lui qu'un total de 12 points additionnels devrait lui être attribué pour ladite question. Il allègue que certaines solutions énumérées par les examinateurs seraient erronées, faisant valoir que, d'une part, il s'agirait des conditions et non des conséquences fiscales comme l'exige la donnée de la question et, d'autre part, qu'il ne serait pas nécessaire d'indiquer que le délai de blocage passe aux héritiers du client dès lors que l'exercice ne concerne que celui-là. En outre, il estime qu'il n'y a pas lieu de développer le droit de timbre en raison de l'annexe 1a. Pour le reste, il avance que des éléments de réponses attendues qu'il a indiqués n'auraient pas été pris en compte dans l'évaluation, à savoir le maintien de l'assujettissement, la procédure de déclaration, le lien entre la valeur comptable et le délai de blocage ainsi que le rappel d'impôt en cas de violation du délai de blocage.

En l'espèce, la donnée de la question litigieuse est libellée comme suit : « évaluez toutes les conséquences fiscales résultant de la transformation pour Didier Franzen et pour la SA. Sous quelles conditions est-il possible de procéder à la transformation de façon fiscalement neutre ? [...] ». Il suit de là que le recourant ne saurait rien déduire de son argument selon lequel seules les conséquences sont exigées par l'énoncé. Quant à l'indication relative à la transmission du délai de blocage, il sied de relever qu'il n'apparaît pas excessif d'exiger l'indication des conséquences pour les héritiers du client, dès lors qu'une solution successorale est à envisager selon la donnée générale de l'exercice (p. AB3). S'agissant du droit de timbre, le recourant se limite à affirmer qu'il n'y a pas lieu de développer ce point eu égard à l'annexe 1a ; il n'avance toutefois aucun argument concret permettant de retenir que sa réponse serait correcte.

S'agissant des solutions requises que le recourant aurait exposées dans sa réponse, le tribunal constate que celui-ci y a indiqué les éléments suivants, à savoir « TVA : le transfert est censé être soumis TVA [sic], toutefois, selon l'art. 38 LTVA, il est possible de procéder selon la procédure de déclaration », « les réserves latentes ne sont pas imposée[sic] si reprise [sic] à la valeur déterminante [sic] pour l'impôt et reste[sic] assujetti[sic] », « si le délai n'est pas respecté, les réserves [sic] latentes peuvent faire l'objet d'un rappel d'impôt », de sorte que l'on peut se demander si ces réponses pourraient être considérées comme (partiellement) correctes et si deux points additionnels (0.5 pour l'assujettissement, 1 pour le rappel d'impôt et 0.5 pour la procédure de

déclaration) pourraient être accordés au recourant. De surcroît, le tribunal constate que selon la prise de position du 26 novembre 2018 de la première instance, le recourant a obtenu 6,5 points sur 13 pour la question portant sur Didier Franzen, alors que les réponses attendues totalisent 5,5 points. Il s'ensuit que l'on peut se demander si un point n'aurait pas été omis dans la comptabilisation des points attribués au recourant et que ce dernier aurait obtenu 7,5 points au lieu de 6,5. La conséquence de ces éventuelles erreurs de correction sera examinée plus loin (cf. consid. 7.13).

**7.5** Concernant la sous-question c de la question 1.5 pour laquelle le recourant n'a obtenu aucun point sur 5, la commission d'examen explique qu'il est attendu de la part du candidat qu'il indique encore les éléments suivants : « la comptabilisation en fonds étranger (solution de l'emprunt) (1 point) ; le capital de garantie de la société moins élevés [sic] (vis-à-vis des créanciers) (0,5 point) ; le retrait par l'actionnaire plus aisé avec la solution de l'emprunt (0,5 point) ; l'existence du risque de capital propre dissimule [sic] (1 point) ; la comptabilisation en fonds propres (réserves issues d'apport en capital) (1 point) et la description des prescriptions relatives aux réserves issues d'apport en capital (1 point) ».

Le recourant avance qu'il aurait droit à la totalité des points pour cette sous-question, expliquant que cette dernière porte sur la justification du traitement des capitaux propres de la raison individuelle dans le bilan d'entrée ainsi que les questions à garder à l'esprit, de sorte que, sur le vu de sa réponse donnée à la sous-question b, sa réponse serait correcte. De plus, il affirme que la solution de l'emprunt serait discutable.

En l'espèce, le recourant se contente d'opposer sa propre appréciation selon laquelle sa solution serait correcte ; il n'apporte aucun élément concret permettant d'établir en quoi sa prestation aurait été évaluée de manière insoutenable.

**7.6** Quant à la question 1.6 – pour laquelle 1 point sur 4 a été attribué au recourant – la commission d'examen explique que celui-ci a omis d'indiquer que la comptabilisation à l'actif des frais de fondation est impossible et de faire un renvoi au MSA ainsi qu'au nouveau droit comptable.

Le recourant affirme quant à lui que sa réponse serait juste, que la référence au MSA serait inutile, dès lors que la question ne requiert aucune référence documentaire, et que les coûts ne correspondent pas à la



définition légale d'un actif et réclame par conséquent 3 points supplémentaires.

En l'espèce, la réponse du recourant selon laquelle « les frais de fondation doivent être enregistrés comme charge [sic] » n'est pas remise en cause dès lors qu'un point sur quatre lui a été octroyé. Cependant, il ressort de la donnée de la question que les candidats doivent « explique[r] si ces coûts peuvent être mis à la charge de la SA ou s'ils doivent être inscrits au bilan sous forme de frais de fondation », de sorte que la réponse du recourant – quand bien même elle s'avère juste – demeure insuffisante, en ce sens que celui-ci n'a donné aucun début d'explications. Il suit de là que l'on ne saurait reprocher aux examinateurs d'avoir émis des exigences excessives.

**7.7** Concernant la sous-question a de la question 2.2 à laquelle 2 points sur 7 ont été accordés au recourant, la commission d'examen soutient que celui-ci a omis d'indiquer les éléments suivants : « la solution de la donation mixte (vente [à] un prix plus bas) (1 point) ; les explications [sur] la vente : entreprise individuelle = acquêts (1 point) ; l'éventuel besoin du prix de vente afin de subvenir aux besoins (1 point) ; les explications sur la donation – réduction pour la succession future (1 point) et les explications sur la donation mixte (1 point) ». De même, pour la sous-question c – à laquelle 1 point sur 4 a été octroyé – il aurait fallu encore indiquer les éléments tels que « la fixation de la valeur d'attribution en droit des successions dans un testament (1 point) ; la date de la succession est déterminante pour la compensation (1 point) et un intérêt peut être prévu selon accord (1 point) » pour obtenir la totalité des points possibles.

Pour ces deux sous-questions, le recourant réclame un total de 8 points supplémentaires. Il conteste tout d'abord la correction de la sous-question a, soulevant qu'il a donné trois possibilités légales de transfert des actions conformément à l'énoncé et que des éléments de réponses quant aux incidences du transfert tels que les acquêts et l'action en réduction n'ont pas été pris en compte. De plus, il estime que certaines réponses requises par les examinateurs dépassent le cadre de la question, dès lors que celles-ci ne font pas partie du droit matrimonial et successoral. Quant à la sous-question c, il avance que celle-ci porterait sur la mise en œuvre de la solution.

*In casu*, s'agissant de la sous-question a, on relève qu'il ne suffit pas d'avoir mentionné le nombre de réponses requis pour obtenir des points, encore faut-il que celles-ci soient exactes. En effet, le recourant a certes indiqué

trois solutions pour la question litigieuse, cependant, à la lecture de la prise de position de la commission d'examen, l'une d'entre elles est fausse, soit le pacte successoral. L'appréciation des examinateurs sur ce point ne prête dès lors pas le flanc à la critique.

Le tribunal constate ensuite que les éléments tels que « « [t]outefois, au vu de l'art. 200 CC, il existe 1 [sic] risque la RI soit considérée comme acquêts et donc également les actions, d'autant plus que la création de la RI (1996) eu lieu [sic] après son mariage (1986) [sic] » et « en matière de succession, la vente peut donner lieu à l'action en réduction, notamment si le prix de vente est inférieur à la valeur réelle [sic] » figurent dans la réponse du recourant, de sorte qu'on peut se demander si les examinateurs n'auraient pas dû tenir compte desdits éléments dans leur évaluation et octroyer deux points supplémentaires selon leur prise de position (1 pour les acquêts et 1 pour l'action en réduction). Les conséquences de ces éventuelles erreurs de correction seront examinées plus loin (cf. consid. 7.13).

Pour le reste, le recourant se borne à affirmer que les autres réponses attendues sortent du cadre de la question posée, il n'apporte cependant aucun élément objectif permettant d'étayer cette allégation.

Quant à la sous-question c, l'argument du recourant, consistant simplement à signaler que la question porte sur la mise en œuvre de la solution choisie, ne permet en rien de retenir que sa réponse serait exacte et que l'évaluation des examinateurs serait insoutenable.

**7.8** S'agissant de la question 2.4, la commission d'examen explique qu'un seul point sur 3 a été octroyé au recourant, dès lors que ce dernier n'a pas donné de justification de sa réponse et a omis de citer l'ATF y relatif afin d'obtenir l'ensemble des points.

Le recourant fait valoir que 2 points additionnels devraient lui être accordés, soutenant que sa réponse est juste et que l'exigence d'une citation d'un arrêt du Tribunal fédéral serait excessive, dès lors que cela ne ressort pas de la donnée.

En l'espèce, le recourant a seulement indiqué « la réponse est non », il n'a fourni aucune autre explication. Or, selon l'énoncé de la question litigieuse, les candidats doivent non seulement répondre à la question mais également apporter une justification. Il suit de là que la réponse du recourant est incomplète et que l'évaluation ne prête pas le flanc à la critique.

S'agissant de la référence jurisprudentielle, il convient de noter que dans la partie « remarques générales de l'étude de cas » de l'examen Etude de cas, il est expressément mentionné qu'« [à] défaut d'instruction contraire, il faut répondre aux questions en tenant compte de la législation et de la jurisprudence en vigueur au 01.01.2018 » (p. AB1), de sorte que l'exigence d'une référence jurisprudentielle n'apparaît pas excessive.

**7.9** Quant à la question 2.7 – à laquelle 2 points sur 5 ont été accordés au recourant – la commission d'examen avance que le candidat devait encore mentionner les éléments suivants pour que l'ensemble des points lui soit octroyé, c'est-à-dire « le mariage (0,5 point) avec traitement préférentiel de la conjointe (0,5 point) ; le salaire conforme au marché (1 point) et le testament avec traitement préférentiel (1 point) ».

Le recourant fait valoir que les éléments de réponses supplémentaires requis pour obtenir la totalité des points ne sont nullement nécessaires dès lors que, selon la donnée de l'exercice, aucune hypothèse ne devait être formulée ; il réclame par conséquent 3 points additionnels.

En l'espèce, l'énoncé de la question indique ce qui suit : « Frédéric Franzen et Karin Grütter attendent leur premier enfant. Dans la mesure où ils ne sont pas mariés, il souhaite assurer la situation financière de sa compagne. Présentez-lui concrètement les possibilités qui s'offrent au couple ». Il suit de là que la question a été formulée de manière ouverte et requiert de la part du candidat qu'il expose des différentes hypothèses relatives à la situation du client (cf. consid. 5), de sorte que les éléments de réponses attendues ne s'avèrent point critiquables. L'évaluation des examinateurs n'apparaît donc pas arbitraire.

**7.10** Concernant la question 2.8 – laquelle est composée de deux sous-questions – la commission d'examen indique que pour la sous-question a, le recourant n'a obtenu aucun point sur 7 dès lors qu'il n'a pas exposé les éléments en lien avec les aspects économiques et successoraux du transfert de l'immeuble. Quant à la sous-question b pour laquelle le recourant s'est vu accordé 2,5 points sur 11, elle expose les différentes conséquences fiscales en lien avec le transfert de l'immeuble à la SA ou au fils que celui-là a omises de mentionner dans sa réponse.

Le recourant prétend qu'un total de 11 points supplémentaires devraient lui être accordé pour ladite question, faisant valoir que l'aspect économique n'a pas été abordé dès lors qu'il n'y en a pas et que quant à l'aspect

successoral et aux conséquences fiscales du transfert, ses réponses figurent à la page 12 et 13 de sa feuille d'examen.

En l'espèce, le tribunal constate que le recourant se borne à indiquer la définition des mots « économie » et « économique » sans expliquer en quoi sa solution serait juste ni que l'évaluation des examinateurs serait arbitraire. Quant aux aspects successoraux et aux différentes conséquences fiscales, il n'apporte aucun argument concret permettant de retenir que ses réponses mériteraient davantage de points ; il se contente d'alléguer que celles-ci figurent sur sa feuille d'examen.

**7.11** Le recourant critique ensuite l'évaluation de la question 3.2 et réclame un total de 9 points additionnels.

**7.11.1** S'agissant de la sous-question a pour laquelle 3 points sur 4,5 ont été attribués au recourant, la commission d'examen expose que celui-ci n'a pas indiqué dans sa réponse les éléments tels que « la nouvelle aggravation à venir de la situation (0,5 point) et le conseil d'administration doit convoquer une assemblée générale (1 point) ».

Le recourant avance quant à lui que l'indication attendue, à savoir la nouvelle aggravation à venir de la situation, constituerait une paraphrase de la donnée et à cela s'ajoute que celle-ci serait erronée compte tenu de l'amélioration de la situation à venir.

En l'espèce, l'énoncé de l'exercice litigieux est libellé comme suit : « pour le scénario le plus pessimiste, évaluez l'évolution des capitaux propres du point de vue du droit commercial. Quelles mesures supplémentaires doivent être prises ? [...] ». Il suit de là que l'on ne voit pas en quoi la réponse attendue serait une paraphrase de la donnée de la question. Pour le reste, il ne saurait rien déduire de l'argument selon lequel ladite réponse serait erronée en raison de l'amélioration de la situation ; il s'agit d'une simple allégation que rien ne vient étayer.

**7.11.2** La commission d'examen explique ensuite que pour la sous-question b quatre mesures d'assainissement n'ont pas été mentionnées, à savoir la réduction du salaire (1 point), l'augmentation de capital en espèce (1 point), l'augmentation de capital par compensation (1 point) et la renonciation aux loyers (1 point). S'agissant de la sous-question c, elle expose les différentes conséquences fiscales relatives à chacune des mesures d'assainissement que le candidat a omis de citer, à savoir précisément « réduction du salaire : impôt sur le revenu moins élevé (0,5

point) et impôt sur le bénéfice plus élevé ou report de perte plus faible (0,5 point) ; abandon de créance : en cas d'assainissement proprement dit, pas de droit de timbre d'émission (0,5 point) et compensation avec le report de perte (0,5 point) ; postposition de créance : pas de conséquence fiscale pour l'actionnaire (0,5 point) et pas de conséquence fiscale pour la SA (0,5 points) ; augmentation de capital en espèce : pas de conséquence fiscale pour l'actionnaire (0,5 point) et droit de timbre d'émission pour la SA, franchise applicable (0,5 point) ; augmentation de capital par compensation : pas de conséquence fiscale pour l'actionnaire (0,5 point) et droit de timbre d'émission pour la SA, franchise applicable (0,5 point) ; apport dans les réserves (versement supplémentaire de l'actionnaire) : pas de conséquence fiscale pour l'actionnaire (0,5 point), droit de timbre d'émission pour la SA, franchise non applicable (0,5 point) et comptabilisation et déclaration en réserves issues d'apport de capital possible (0,5 point) ; réduction de capital avec augmentation : pas de conséquences fiscale pour l'actionnaire (0,5 point) et droit de timbre d'émission pour la SA, franchise de 10 mio [sic] (assainissement) (1 point) ; renonciation aux loyers par les parents : imposition réduite auprès des parents (0,5 point) et impôt sur le bénéfice plus élevé ou report de perte plus faible (0,5 point) ».

Pour ces deux sous-questions, le recourant allègue que ses réponses seraient correctes dès lors qu'il s'est basé sur les directives de l'AFC. De plus, il fait valoir qu'il a traité dans sa réponse les éléments requis tels que le report de perte, le droit de timbre, l'assainissement proprement dit et improprement dit ainsi que la postposition ; il précise encore que la renonciation à une rémunération était une mesure organisationnelle et non d'assainissement au sens fiscal.

En l'espèce, s'agissant de la sous-question b, le tribunal constate que, conformément à ce qu'affirme la commission d'examen, les quatre mesures d'assainissement n'ont pas été évoquées par le recourant dans sa réponse. Il suit de là que l'évaluation des examinateurs ne prête pas le flanc à la critique sur ce point.

Concernant la sous-question c, il y a lieu de relever que le recourant a simplement exposé de manière pêle-mêle l'ensemble de ses réponses et n'a aucunement indiqué, comme le requiert l'énoncé de ladite sous-question, pour chaque mesure d'assainissement les différentes conséquences fiscales correspondantes. Il suit de là que quand bien même certains éléments requis sembleraient figurer dans sa réponse, tels que «en terme de DT (droit de timbre) : franchise de 10 millions (10 LT al. 2)

[sic] » ou « [e]n cas d'assainissement, les mesures ont un impact fiscal qui dépend de la qualification de l'assainissement proprement dit, avec compensation illimitée des perte [sic] (67 LIFD) ou de bénéfice improprement dit », on ne saurait en déduire à quelle mesure d'assainissement ceux-ci se réfèrent. La correction échappe – par conséquent – à la critique.

Pour le reste, en tant qu'il prétend que la renonciation à une rémunération ne constituerait pas une mesure d'assainissement mais une mesure organisationnelle, le recourant ne fait qu'opposer son appréciation à celle des examinateurs.

**7.12** Le recourant s'en prend enfin au critère d'évaluation « impression globale » et les remarques des examinateurs y relatives, soutenant que ledit critère serait arbitraire et que ses réponses ne seraient pas minimalistes. Il revendique un total de 5 points supplémentaires.

En l'espèce, le tribunal rappelle qu'on attend de la part d'un candidat à l'examen fédéral d'expert fiduciaire qu'il apporte une prestation permettant de démontrer qu'il possède toutes les connaissances nécessaires pour mener à bien son futur métier (cf. consid. 5), de sorte qu'il y a lieu d'admettre que le critère contesté qui consiste à évaluer la qualité globale de travail d'un candidat n'est pas critiquable. De surcroît, le recourant ne saurait rien déduire en sa faveur de son argument selon lequel ses réponses seraient suffisantes, dès lors que, comme nous venons de le voir (cf. consid. 7.2 à 7.11), celles-ci s'avèrent incomplètes et manquent de précision. Aussi, compte tenu de la qualité des réponses fournies ainsi que le nombre global de points obtenus pour l'examen Etude de cas, soit 82,25 points sur 240, on ne saurait reprocher aux examinateurs d'avoir excédé leur pouvoir d'appréciation en octroyant 5 points sur 10 pour le critère « impression globale ».

**7.13** L'ensemble de ce qui précède scelle également le sort de la question de savoir si un total de quatre points supplémentaires aurait dû être accordé au recourant pour les questions 1.4 et 2.2 (cf. consid. 7.4 et 7.7). En effet, même dans l'hypothèse où ces points lui seraient octroyés, la totalité des points de l'épreuve Etude de cas s'élèverait à 87,25 (82,25+5), ce qui demeure toujours largement insuffisant pour aboutir au nombre de points nécessaires pour obtenir la moyenne, soit 120 points, ni même une note supérieure, à savoir 90 points.

## 8.

S'agissant de l'épreuve Révision, le recourant reproche à l'autorité inférieure d'avoir renoncé à examiner les griefs y relatifs.

**8.1** Selon une jurisprudence bien établie en matière d'examen, l'objet du litige est la délivrance ou non du diplôme au candidat (cf. ATAF 2015/6 consid. 1.3.1 et 2007/6 consid. 1.2). Aussi, les notes ou évaluations ne peuvent, en tant que telles, être l'objet d'un recours que si une conséquence juridique est directement liée à leur « valeur », à savoir notamment la possibilité d'accomplir certains cours supplémentaires ou formations continues, d'acquérir certaines qualifications particulières, d'obtenir une mention ou si les notes valent par la suite en tant que notes acquises (« *Erfahrungsnoten* ») dans le cadre d'autres examens (cf. ATF 136 I 229 consid. 2.2 et 2.6 ; ATAF 2016/4 consid. 5.3.2.2, 2015/6 consid. 1.3.1 et 2007/6 consid. 1.2).

**8.2** En l'espèce, l'art. 6.52 du règlement d'examen expose que les examens à répéter ne portent que sur les épreuves dans lesquelles le candidat n'a pas obtenu au moins la note de 5.0. Le recourant a quant à lui acquis, suite aux deux réévaluations de la commission d'examen, un total de 36,5 points, soit la note de 3.5 selon l'échelle de notation. Il sied donc de constater que même dans l'hypothèse où l'ensemble des points possibles pour chaque question litigieuse serait octroyé au recourant, à savoir 8,5 points, le nombre total des points ainsi obtenu, soit 45 (36,5+8,5), ne lui permettrait toujours pas d'atteindre la note de 5.0, dès lors que 47 points sont nécessaires. De même, dans la mesure où la note de l'épreuve Etude de cas demeure inchangée (cf. consid. 7), l'octroi de ces points supplémentaires ne suffiraient pas non plus pour que le diplôme convoité lui soit délivré – sa moyenne globale reste en effet toujours inférieure à 4.0 (cf. art. 6.41 du règlement d'examen).

Dans ces circonstances, point n'est besoin d'examiner plus avant les griefs relatifs à l'épreuve Révision. Il suit de là que la manière de procéder de l'autorité inférieure ne prête pas le flanc à la critique.

Mal fondé, le grief doit dès lors être rejeté.

## 9.

Le recourant se plaint encore de la mise à sa charge de l'entier des frais de procédure devant l'autorité inférieure.

En l'espèce, il convient de constater que dans la mesure où le recourant a totalement succombé dans ses conclusions devant l'autorité inférieure, celui-ci n'ayant en outre pas d'intérêt digne de protection à ce que l'épreuve Révision soit examinée (cf. consid. 8), il n'est pas critiquable de mettre l'ensemble des frais de procédure à sa charge.

#### **10.**

En définitive, l'acte attaqué ne viole pas le droit fédéral, ne constate pas les faits pertinents de manière inexacte ou incomplète et n'est pas inopportun (cf. art. 49 PA). Mal fondé, le recours doit être rejeté.

#### **11.**

Les frais de procédure, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge de la partie qui succombe. Si celle-ci n'est déboutée que partiellement, ces frais sont réduits. A titre exceptionnel, ils peuvent être entièrement remis (art. 63 al. 1 et art. 1 al. 1 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Aucun frais de procédure n'est mis à la charge des autorités inférieures ni des autorités fédérales recourantes (art. 63 al. 2 PA). Les frais de procédure peuvent être remis totalement ou partiellement lorsque, pour d'autres motifs ayant trait au litige ou à la partie en cause, il ne paraît pas équitable de mettre les frais de procédure à la charge de celle-ci (art. 6 let. b FITAF).

En l'espèce, le recourant ayant entièrement succombé, l'ensemble des frais devrait être mis à sa charge. Le tribunal estime cependant justifier d'y renoncer partiellement en raison de la violation constatée de son droit d'être entendu par l'autorité inférieure (cf. consid. 4 ; arrêt du TF 1C\_254/2017 du 5 janvier 2018 consid. 3.2 et les réf. cit. ; ATAF 2008/47 consid. 5.1 ; arrêt du TAF B-6717/2015 du 13 avril consid. 11.1.2). Partant, l'avance sur les frais de procédure présumés de 2'000 francs versée par le recourant au cours de l'instruction lui sera restituée à hauteur de 50%, soit 1'000 francs.

#### **12.**

Le recourant n'est pas représenté par un avocat ou un autre mandataire et n'a pas fait valoir d'autres frais nécessaires. Il n'y a en conséquence pas lieu de lui allouer de dépens (cf. art. 64 al. 1 PA et art. 7 al. 1 FITAF *a contrario*).



**13.**

La voie du recours en matière de droit public au Tribunal fédéral n'étant pas ouverte contre les décisions sur le résultat d'examens (art. 83 let. t de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]), le présent arrêt est définitif.

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

**1.**

Le recours est rejeté.

**2.**

Les frais de procédure, d'un montant réduit à 1'000 francs, sont mis à la charge du recourant et sont prélevés sur l'avance de frais de 2'000 francs déjà versée. Le solde de 1'000 francs est restitué au recourant.

**3.**

Il n'est pas alloué de dépens.

**4.**

Le présent arrêt est adressé :

- au recourant (recommandé ; annexes : pièces en retour et formulaire "adresse de paiement")
- à l'autorité inférieure ([...] ; recommandé ; annexe : dossier en retour)
- à la première instance (recommandé)

Le président du collège :

La greffière :

Pascal Richard

Lu Yuan

Expédition :