



Arrêt du 19 avril 2018

Composition

Pietro Angeli-Busi (président du collège),
Stephan Breitenmoser, Ronald Flury, juges ;
Yann Grandjean, greffier.

Parties

X._____,
représenté par Maître Carole van de Sandt, avocate,
recourant,

contre

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

**Organisation faîtière pour l'examen professionnel
supérieur d'expert fiscal,
première instance.**

Objet

Examen professionnel supérieur d'expert fiscal.

Faits :**A.**

A.a X. _____ (ci-après : le candidat ou le recourant) s'est présenté pour la deuxième fois à l'examen professionnel supérieur d'expert fiscal à la session 2015.

A.b Par décision du 23 septembre 2015, la commission d'examen (ci-après : la première instance) a fait savoir au candidat qu'il n'avait pas réussi son examen. Ses notes étaient les suivantes :

« Travail de diplôme et colloque	3
Fiscalité écrit [<i>sic !</i>]	3
Economie d'entreprise	3.5
Droit	4
Fiscalité oral [<i>sic !</i>]	4.5
Exposé succinct	5
Points de note :	36.5
Points négatifs :	5.5 »

B.

B.a Par mémoire du 26 octobre 2015, complété le 16 novembre 2015, le candidat a déposé un recours contre cette décision auprès du Secrétariat d'Etat à la formation, à la recherche et à l'innovation SEFRI (ci-après : l'autorité inférieure).

Le recourant a invoqué tout d'abord deux griefs formels : la partialité de l'expert A. _____ (ci-après : l'expert) et la violation du droit d'être entendu sous l'angle de la motivation de la décision de la première instance. Il a invoqué également des griefs matériels en lien avec l'évaluation de ses prestations.

B.b La première instance a répondu au recours par acte du 28 janvier 2016. Dans ses conclusions, elle a maintenu sa décision du 23 septembre 2015 et recommandé le rejet du recours. Elle a fourni en

annexe les observations des experts datées du 7 décembre 2015 et du 25 janvier 2016.

B.c Le recourant a déposé devant l'autorité inférieure une réplique datée du 6 avril 2016. Il a réagi aux arguments et aux faits de l'expert, estimant qu'ils ne sont pas pertinents, de mauvaise foi et tombant à faux. Il a repris ensuite les questions litigieuses et expliqué ses réponses, les estimant toutes correctes. Il a maintenu ses conclusions prises dans son recours.

B.d Dans sa duplique datée du 2 mai 2016, complétée le 24 mai 2016, la première instance a maintenu ses conclusions et recommandé le rejet du recours. Elle a joint en annexe la prise de position de l'expert du 29 avril 2016. Dans sa prise de position, l'expert a repris les points soulevés par le recourant, il a redit en substance ce qu'il avait affirmé dans ses observations jointes à la réponse de la première instance. La première instance a fourni également des décomptes anonymisés des points obtenus par d'autres candidats comme le requérait le recourant.

B.e Le 21 juin 2016, le recourant a fait part à l'autorité inférieure de ses déterminations.

B.f Le 7 juillet 2016, la première instance a réagi aux déterminations du recourant du 21 juin 2016 et elle a maintenu ses conclusions. Elle a joint la prise de position de l'expert, celui-ci a repris les éléments litigieux invoqués par le recourant.

B.g Le 21 juillet 2016, le recourant a réagi à l'acte du 7 juillet 2016 de la première instance. Il a rappelé ce que comprend le droit d'être entendu puis pris position sur les déterminations de l'expert concernant les corrections litigieuses.

B.h Par décision du 16 février 2017, l'autorité inférieure a rejeté le recours. Elle a commencé par rappeler les faits et les échanges d'écritures puis relevé les arguments des parties. Elle a ensuite repris chaque grief du recourant.

Concernant la récusation de l'expert, l'autorité inférieure a relevé que la procédure judiciaire dans laquelle le recourant et l'expert ont été confrontés s'est terminée le 18 juin 2013 et qu'ensuite ils se sont revus pour l'examen en 2015. Dans le cadre du rapport préexistant entre l'expert et le recourant, l'autorité inférieure a constaté qu'ils ont travaillé pour le même employeur mais sans aucun rapport de hiérarchie, ni sur des dossiers communs et ce pour une courte période bien avant la confrontation de l'examen litigieux.

L'autorité inférieure a rappelé enfin que le recourant ne peut pas invoquer de grief formel lorsque l'issue défavorable est connue s'il pouvait l'invoquer à un stade antérieur. Elle a relevé que le recourant a invoqué un manque de temps pour le faire mais qu'il ne dispose pas d'argument clair justifiant qu'il a été empêché d'agir.

L'autorité inférieure a ensuite analysé les griefs matériels. Pour les griefs relatifs au nombre de points attribués dans le travail de diplôme, l'autorité inférieure a signalé que les experts ont confirmé l'attribution initiale des points dans leurs observations et qu'ils ont trouvé le travail du recourant souvent très confus. L'autorité inférieure n'a relevé aucun élément laissant apparaître une évaluation excessivement sévère ou une inégalité de traitement, la note de 3 doit être confirmée. Enfin, sur l'examen écrit de fiscalité, l'autorité inférieure a remarqué que les explications de la première instance étaient claires et formulées explicitement. Aucun élément du dossier ne permet de retenir que la première instance aurait procédé à une évaluation différente suivant les candidats en présence.

C.

Par acte du 22 mars 2017, le recourant a déposé un recours contre la décision du 16 février 2017 auprès du Tribunal administratif fédéral (ci-après : le Tribunal ou le TAF). Il a conclu :

« Principalement

1. Annuler la décision rendue le 16 février 2017 par [l'autorité inférieure], avec suite de dépens, ainsi que la décision rendue le 23 septembre 2015 par la [première instance].

Cela fait

2. Réformer de [*sic* !] la décision attaquée, en ce sens que la réussite aux examens soit constatée et ordonner que le diplôme fédéral soit décerné au recourant.

Subsidiairement

3. Annuler la décision la décision [*sic* !] rendue le 16 février 2017 et renvoyer la cause à la [première instance] pour nouvel examen dans le sens des considérants.

Plus subsidiairement encore

4. Acheminer le recourant à prouver par toutes voies de droit les faits énoncés dans la présente écriture. »

Il a fait grief à l'autorité inférieure d'avoir omis de constater un grand nombre de faits pertinents en relation avec la partialité de l'expert, l'omission de points dans le travail de diplôme et l'examen écrit de fiscalité. Le recourant a fait également grief à l'autorité inférieure d'avoir violé le droit et notamment les règles suivantes : la garantie de l'impartialité de l'expert, le droit d'être entendu du recourant, l'interdiction de l'arbitraire et l'abus du pouvoir d'appréciation, le principe d'égalité de traitement.

D.

D.a Par réponse du 9 mai 2017, la première instance a maintenu sa décision et conclu au rejet du recours.

D.b Par réponse du 17 mai 2017, l'autorité inférieure a conclu au rejet du recours. Elle a confirmé sa décision du 16 février 2017.

E.

Par réplique du 10 juillet 2017, le recourant a repris les trois points soulevés par l'autorité inférieure dans son écriture précédente. Concernant la partialité, il a affirmé, en substance, que le vice lié à l'apparence de prévention doit être jugé avec plus de rigueur que celui de la tardiveté de la demande de récusation. Il a relevé également que les omissions de points concernant les épreuves corrigées par l'expert permettent d'établir la prévention de l'expert. De plus, le recourant est revenu sur leur collaboration au sein de l'étude d'avocat, indiquant qu'il était à l'époque collaborateur fiscaliste et que l'expert était avocat-stagiaire. Cela étant, le recourant aurait été amené à revoir des travaux et courriers préparés par l'expert. Il a estimé vraisemblable que « l'expert en ait gardé une certaine animosité, voire rivalité ».

F.

F.a Par duplique du 12 septembre 2017, l'autorité inférieure a constaté que le recourant n'apporte aucun élément nouveau dans sa réplique. Par conséquent, elle a renvoyé intégralement à l'argumentation développée dans la décision du 16 février 2017 et dans sa réponse du 17 mai 2017. Elle a confirmé cette décision et s'est prononcée pour le rejet du recours.

Par duplique du 12 septembre 2017, la première instance a conclu au maintien de la décision du 23 septembre 2015 et recommandé le rejet du recours. Elle a joint en annexe les observations de l'expert. Celui-ci a affirmé que l'anonymat est garanti lors de la correction de l'examen écrit.

Pour le reste, il a réagi aux éléments le concernant soulevés par le recourant dans sa réplique.

Les autres faits et arguments de la cause seront examinés, pour autant que de besoin, dans les considérants en droit.

Droit :

1.

1.1 Le Tribunal administratif fédéral est compétent pour statuer sur le présent recours (art. 31, 32 et 33 let. d LTAF et art. 5 al. 1 let. a PA).

1.2 La qualité pour recourir doit être reconnue au recourant (art. 48 al. 1 PA). Les dispositions relatives à la représentation, au délai de recours, à la forme et au contenu du mémoire de recours, ainsi qu'à l'avance de frais (art. 11 al. 1, 50 al. 1, 52 al. 1 et 63 al. 4 PA) sont en outre respectées.

Le recours est ainsi recevable.

2.

Le litige porte sur le bien-fondé de la décision d'échec à l'examen d'expert fiscal du 23 septembre 2015. Il s'agit de vérifier si la décision du 16 février 2017 a été prise conformément au droit fédéral et dans le respect des principes constitutionnels régissant le droit administratif. Le Tribunal, après avoir rappelé les bases légales applicables (cf. consid. 3) et son pouvoir de cognition en la matière (cf. consid. 4), examinera les griefs soulevés par le recourant en traitant d'abord les griefs formels (cf. consid. 5) et enfin les griefs matériels (cf. consid. 6).

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 organisations du monde du travail compétentes définissent les conditions d'admission, le niveau exigé, les procédures de qualification, les certificats délivrés et les titres décernés. Leurs prescriptions sont soumises à l'approbation du SEFRI (art. 28 al. 2 LFPr). Se fondant sur dite disposition, l'Organisation faîtière pour l'examen professionnel supérieur d'expert fiscal a édicté un nouveau règlement d'examen professionnel supérieur d'expertes fiscales et experts fiscaux, approuvé par le SEFRI et entré en vigueur le 20 juin 2011 (ci-après : le règlement, 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>>).

4.

Tout d'abord, il convient de préciser quel est le pouvoir d'examen du Tribunal en la matière.

4.1 En sa qualité d'autorité de recours, le Tribunal dispose en principe d'une pleine cognition, de sorte qu'il revoit librement l'application du droit par l'autorité inférieure, 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 (art. 49 PA).

4.2 Selon une jurisprudence constante, les autorités de recours appelées à statuer en matière d'examens observent une certaine retenue en ce sens qu'elles ne s'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 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, n° 522 ; HERBERT PLOTKE, Schweizerisches Schulrecht, 2^e 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, 7^e éd. 2016, no 419 s. ; MOOR/FLÜCKIGER/MARTENET, Droit administratif, vol. I, 3^e 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 (cf. 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, pas à même de juger de la qualité ni de l'ensemble des épreuves des recourants ni de celles des autres candidats. Un libre examen des décisions en cette matière pourrait ainsi engendrer des inégalités de traitement (cf. ATAF 2010/11 consid. 4.1, 2008/14 consid. 3.1 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 (cf. 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).

4.3 La retenue dans le pouvoir d'examen ne s'avère 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 qu'il se plaint d'une violation formelle des règles de procédure, l'autorité de recours examine les griefs soulevés avec une pleine cognition (cf. 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 (cf. 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 ; EGLI, op. cit., p. 553 ss ; PLOTKE, op. cit., p. 725 ss).

5.

Le recourant soulève en premier lieu des griefs formels. Ceux-ci concernent la partialité de l'expert (cf. consid. 5.2), la violation du droit d'être entendu (cf. consid. 5.3) et la correction à la main de la grille d'évaluation (cf. consid. 5.4).

5.1

5.1.1 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 (cf. arrêts du TAF B-2916/2016 du 25 janvier 2018 consid. 4.4, B-3542/2010 du 14 octobre 2010 consid. 5 et B-6500/2008 du 19 mars 2009 consid. 5.1.1). Une décision prise au mépris des règles de récusation est toutefois attaquable et annulable, indépendamment du point de savoir s'il existe un intérêt matériel à son annulation. Aussi, celui qui fait grief que la décision viole les dispositions relatives à la récusation ne doit pas prouver que dite décision eût été différente sans la collaboration de la personne prévenue. En revanche, il doit alléguer et rendre vraisemblables les circonstances qui fondent un motif de récusation (cf. arrêts du TAF B-2916/2016 du 25 janvier 2018 consid. 4.4, A-6210/2011 du 5 septembre 2012 consid. 4.2.2 ; décision incidente B-804/2014 du 16 avril 2014 consid. 5.2 et les références citées). 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 (cf. arrêt du TAF B-1692/2016 du 23 septembre 2016 consid. 2.1.1 et les références citées).

5.1.2 Le principe de la bonne foi et l'interdiction de l'arbitraire (art. 9 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101]) 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 (cf. ATF 135 III 334 consid. 2.2, 134 I 20 consid. 4.3.1, 132 II 485 consid. 4.3 et 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 (cf. ATF 124 I 121 consid. 2 ; arrêt du TF 2P.14/2002 du 10 juillet 2002 consid. 3.2 ; arrêt du TAF B-1692/2016 du 23 septembre 2016 consid. 2.1.2).

5.2

5.2.1 L'art. 10 PA traitant de la récusation s'applique à la procédure relative aux examens professionnels, aux examens de maîtrise et aux autres examens de capacité (art. 2 al. 2 PA). Il s'ensuit qu'un règlement d'examen

peut régler plus en détail la procédure de récusation pour autant qu'il ne déroge pas à l'art. 10 PA (art. 4 PA) ; ainsi, même si les motifs énumérés à l'art. 10 PA ne figurent pas dans le règlement d'examen, ils sont néanmoins applicables (cf. arrêt du TAF B-1692/2016 du 23 septembre 2016 consid. 2.2 et les références citées).

5.2.2 Le règlement prévoit à son art. 4.44 que les experts qui ont été les supérieurs hiérarchiques d'un candidat se récusent. Cette règle est rappelée à l'art. 4.52 dudit règlement sous le chapitre « clôture et séance d'attribution des notes ». Si cette disposition ne va pas plus loin que l'art. 10 PA, elle expose clairement qu'un éventuel lien hiérarchique doit amener à la récusation de l'expert (cf. arrêt du TAF B-3651/2016 du 11 octobre 2017 consid. 2.2.1).

5.2.3 Selon l'art. 10 al. 1 let. a PA, les personnes appelées à rendre ou à préparer la décision doivent se récuser si elles ont un intérêt personnel dans l'affaire. L'intérêt peut être tant matériel qu'idéal et influencer aussi bien la situation juridique que factuelle. Il faut toutefois qu'il soit de nature à mettre en cause l'indépendance de la personne concernée (cf. arrêt du TF 4A_162/2010 du 22 juin 2010 consid. 2.2 et les références citées). L'art. 10 al. 1 let. d PA, conçu comme une clause générale (« Auffangtatbestand »), prévoit, quant à lui, que les personnes appelées à rendre ou à préparer la décision doivent se récuser si, pour d'autres raisons que celles énumérées aux let. a à c, elles pourraient avoir une opinion préconçue dans l'affaire. Ces « autres raisons » sont à déterminer selon les circonstances concrètes du cas d'espèce (cf. décision incidente du TAF B-4852/2012 du 15 novembre 2012 consid. 5.3.2). La récusation ne s'impose pas seulement lorsqu'une prévention effective est établie car une disposition interne de la part de la personne concernée ne peut guère être prouvée ; il suffit que les circonstances donnent l'apparence d'une prévention dans une affaire et fassent redouter une activité partielle. Il peut s'agir soit d'un comportement subjectif de la personne, soit de certains faits objectifs de fonctionnement ou d'organisation (cf. ATF 138 IV 142 consid. 2.1). Cependant, seules des circonstances constatées objectivement doivent être prises en considération ; les impressions purement individuelles d'une partie ne sont pas décisives (cf. ATF 134 I 20 consid. 4.2 ; ATAF 2007/5 consid. 2.3 et les références citées). La récusation sera admise dès qu'il existe une apparence objective de prévention, peu importe que le membre de l'autorité concerné se sente lui-même apte à se prononcer en toute impartialité (cf. arrêt du TF 5A_643/2010 du 11 janvier 2011 consid. 3.1 ; arrêt du TAF B-1692/2016 du 23 septembre 2016 consid. 2.2.2).

5.2.4 La partie qui a connaissance d'un motif de récusation doit l'invoquer aussitôt, sous peine d'être déchue du droit de s'en prévaloir ultérieurement (cf. ATF 138 I 1 consid. 2.2 et les références citées). Le Tribunal fédéral a développé une exception dans les cas où l'apparence de prévention est si évidente que ce vice doit être apprécié avec plus de rigueur qu'une éventuelle tardiveté de la demande de récusation (cf. ATF 134 I 20 consid. 4.3 ; arrêt du TAF B-1692/2016 du 23 septembre 2016 consid. 2.5).

5.2.5 En l'espèce, le recourant relève une situation doublement conflictuelle. Premièrement, il estime qu'il y avait un lien hiérarchique lorsque lui et l'expert travaillaient dans la même étude d'avocat. Deuxièmement, il affirme que l'expert a intenté une action à son encontre quand il était juge assesseur.

5.2.6 Le Tribunal relève que le recourant n'a invoqué le grief de la partialité qu'au moment de son recours devant l'autorité inférieure, soit le 26 octobre 2015, alors qu'il a eu connaissance du nom de l'expert le 24 avril 2015. Le Tribunal observe que le recourant ne l'a soulevé qu'au moment où il a eu connaissance de son échec à l'examen, soit six mois après la connaissance du nom de l'expert. Le recourant explique ne pas avoir pu le faire plus vite car il était « en pleine préparation des examens ». Le Tribunal ne voit pas comment la préparation des examens pourrait empêcher le recourant de demander la récusation de l'expert. Force est de constater que la demande de récusation est en soi tardive.

5.2.7 Il reste encore à analyser si l'exception peut s'appliquer dans le cas d'espèce. Le recourant affirme que « l'apparence de prévention était à tel point évidente que A. _____ aurait dû se récuser spontanément ». Il poursuit en disant que « le vice doit être apprécié avec plus de rigueur qu'une éventuelle tardiveté de la demande de récusation ». Concernant cet argument, le Tribunal constate tout d'abord que le prétendu rapport hiérarchique au sein de l'étude d'avocat se limitait à « revoir divers travaux et courriers préparés » par l'expert (cf. réplique du 10 juillet 2017, p. 2). Certes, l'expert était à l'époque avocat-stagiaire et le recourant collaborateur fiscaliste durant six mois mais le recourant ne démontre pas qu'il existait un réel lien étroit entre les deux (cf. arrêt du TAF B-1692/2016 du 23 septembre 2016 consid. 2.5). De plus, le cercle des personnes légitimées à officier comme expert pour ce genre d'examen étant restreint, il n'est pas rare qu'un expert soit amené à corriger le travail d'un candidat qui ne lui est pas inconnu. Au sujet de la procédure judiciaire, c'est l'expert qui avait demandé la récusation du recourant. Dans cette configuration, rien ne laisse penser qu'une inimitié aurait pu naître du côté de l'expert à

l'encontre du recourant. On n'atteint quoi qu'il en soit pas un degré tel d'évidence dans l'appréciation de la partialité qu'il se justifierait de faire une exception à l'exigence de la bonne foi en lien avec la tardiveté du grief. Même en tenant compte de ces deux situations conflictuelles, entre lesquelles aucun lien n'a été clairement établi, le Tribunal n'arrive pas à une conclusion différente.

5.2.8 Tardif, le grief relatif à la partialité de l'expert doit par conséquent être écarté.

5.3

5.3.1 Le deuxième grief formel invoqué par le recourant concerne la violation du droit d'être entendu sous l'angle de la violation de l'obligation de motiver la décision. Il affirme que les examinateurs n'ont pas répondu aux griefs soulevés et que leurs prises de position ne répondent pas aux exigences posées par la jurisprudence.

5.3.2 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 (cf. 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 (cf. ATF 129 I 232 consid. 3 ; ATAF 2013/56 consid. 3.1 ; arrêts du TAF 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, 2^e éd. 2016, art. 35 PA n^{os} 18 et 21).

5.3.3 Le recourant affirme que les experts ne se sont prononcés à aucun moment sur certaines questions de l'épreuve écrite de fiscalité (1.2.2, 2.1.1, 2.3.4, 3.2 et 4.2.7) et réclame quinze points supplémentaires. Ces éléments avaient déjà été soulevés devant l'autorité inférieure. D'ailleurs, l'autorité inférieure a constaté que les experts ne se sont pas prononcés

sur quatre des cinq questions : « Finalement, le manque de détermination pour les questions 1.22 [1.2.2 *recte*], 2.11 [2.1.1 *recte*], 2.3.4 et 4.27 n'a aucune influence dans la procédure » (réponse de l'autorité inférieure du 17 mai 2017). Elle affirme que les questions litigieuses sur lesquelles les experts ne se sont pas prononcés ne représentaient que cinq points et que cela ne permettrait pas de passer à la note supérieure de 3.5. Dans sa réplique, le recourant considère que l'absence d'explication renforce le faisceau d'indices lié à l'arbitraire de la décision et à la prévention de l'expert.

5.3.4 Le Tribunal constate tout d'abord que la première instance et les experts ont violé leur obligation de motiver leur décision. Ils ne se sont pas prononcés sur les questions 1.2.2, 2.1.1, 2.3.4 et 4.2.7, ni devant l'autorité inférieure, ni devant le Tribunal, empêchant ainsi une éventuelle guérison. Par contre, pour la question 3.2, le recourant admet lui-même que l'expert s'est prononcé dans ses observations du 25 janvier 2016 (p. 14 du recours).

5.3.5 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 (cf. ATF 122 II 464 consid. 4a et 120 Ib 379 consid. 3b ; arrêt du TF 2A.50/1998 du 1^{er} 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 (cf. ATF 142 IV 380 consid. 1.4.1 ; arrêts du TF 2P.20/2005 du 13 avril 2005 consid. 3.2, 4A_153/2009 du 1^{er} 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 qui date de 2015 (cf. 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).

5.3.6 Les questions sur lesquelles les experts ne se sont pas prononcés représentent cinq points. Le Tribunal constate que, même si tous les points devaient être attribués à ces questions, cela ne suffirait pas au recourant

pour obtenir son diplôme au vu des considérants suivants (cf. consid. 6). En effet, en ajoutant ces cinq points aux 111 points obtenus par le recourant, celui-ci obtiendrait un total de 116 points pour son examen écrit de fiscalité. Or, pour obtenir la note de 3.5, il faudrait obtenir 119 points. Au regard de la jurisprudence présentée ci-dessus et des points obtenus, 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.

5.3.7 Même si le recourant obtenait la note de 3.5 à l'examen écrit de fiscalité, cela n'aurait pas non plus d'impact sur la réussite globale de l'examen. En effet, l'art. 6.41 du règlement dispose que l'examen final est réussi si :

« a) si la note globale est d'au moins 4 ;

b) et qu'au total pas plus de deux points entiers en dessous de la note 4 ne soit compensé [*sic* !]. Pour l'évaluation du nombre de points en-dessous de la note 4, il convient de pondérer les notes selon les indications contenues à ch. 5.11. »

Partant, même en tenant compte d'un hypothétique 3.5 à l'examen écrit de fiscalité, le recourant aurait obtenu la note globale de 3.8 et un total de quatre points en dessous de la note 4. Par conséquent, aucune des deux conditions cumulatives de l'art. 6.41 du règlement ne seraient remplies.

5.4 Le recourant soulève un troisième grief formel. Il reproche aux experts d'avoir modifié à la main la notation d'un critère d'exigence de la partie 2 dans la grille de correction.

5.4.1 Pour le critère s'intitulant « Bilan de scission correct et explications des étapes de restructuration avec chiffrage », l'expert 1 a attribué un point sur les cinq possibles. L'expert 2 a également attribué un point. La dernière colonne de la grille indique la synthèse des points attribués par les deux experts. Avant la correction, la synthèse était de deux points. Ces deux points ont été biffés et le chiffre « 1 » a été écrit manuellement. Plus bas dans la grille, les experts ont corrigé en conséquence le total de la partie 2 suite à la modification des points réalisée plus haut.

5.4.2 Le Tribunal constate qu'il y a effectivement eu une correction faite manuellement. Le règlement n'interdit pas aux experts de corriger manuellement la grille d'évaluation. Surtout, les deux experts étaient unanimes pour accorder 1 point au recourant ; il est donc logique que la synthèse soit de 1 point et non de 2. Le Tribunal n'a aucune raison de

penser que les points attribués initialement étaient autre chose qu'une faute de frappe. Partant, ce grief doit être rejeté.

6.

6.1 Du point de vue matériel, le recourant conteste les corrections de son travail de diplôme et de l'examen écrit de fiscalité. Le Tribunal va dans un premier temps analyser les éléments litigieux soulevés par le recourant au sujet de son travail de diplôme (cf. consid. 6.2). Le Tribunal examinera ensuite ceux de l'examen écrit de fiscalité (cf. consid. 6.3).

A titre indicatif, sauf mention contraire, les passages cités dans l'analyse des griefs matériels sont ceux figurant dans le recours devant le Tribunal et dans la prise de position des experts du 7 décembre 2015.

6.2 Le travail de diplôme du recourant se présente sur 37 pages auxquelles il faut ajouter neuf annexes. Sur ces 37 pages, il y a douze pages d'appareil critique. Pour ce travail, les candidats ont reçu un plan séparé en cinq parties, lesquelles sont ensuite subdivisées en sections. Ils devaient rédiger leur travail en rapport avec les thèmes de chaque section. En plus de cela, les candidats devaient également rédiger une brève synthèse pour chacune des cinq parties. Pour la correction, les experts ont reçu une grille d'évaluation comportant les parties et sections que les candidats possédaient. Cette grille d'évaluation est encore subdivisée en critères d'exigence afin de rendre la correction des experts plus précise.

Le recourant procède toujours de la même manière pour contester la correction de chaque critère de son travail de diplôme ; il affirme que les experts auraient omis des points alors qu'il aurait répondu correctement.

6.2.1 Le premier critère de la partie 1 est la « Soustraction, examen du cas d'espèce 2009-2010 ». Le recourant n'a obtenu aucun point sur un total possible de un.

Le recourant estime qu'il devrait obtenir un point et cite un passage de son travail dans ce sens : « [...] A notre sens, l'Administration fiscale cantonale devrait dénoncer le cas aux autorités cantonales pénales pour la poursuite d'une fraude fiscale. [...] ».

Les experts expliquent que le recourant parle d'une fraude fiscale et non d'une soustraction fiscale.

Le Tribunal constate avec les experts que le recourant ne parle pas de soustraction mais de fraude, ce qui est quand même une distinction basique. Dès lors il n'est pas insoutenable que les experts n'attribuent aucun point pour cette réponse.

6.2.2 Le second critère de la partie 1 est libellé ainsi : « Soustraction, examen du cas d'espèce 2011-2013 ». Le recourant n'a obtenu aucun point sur un total de un.

Le recourant écrit cela : « [...] il en va de même des années 2011 et 2012, à la différence toutefois que l'infraction ne pourra être réprimée qu'au titre d'une tentative ».

Les experts expliquent que les candidats devaient discuter de la question et ils rajoutent que « [c]'était essentiellement la motivation de la réponse qui était appréciée ».

Force est de constater que la motivation de la réponse, pour laquelle les experts attribuaient le plus d'importance, est très maigre. Le recourant n'explique pas la solution retenue qui est en soi contradictoire (« il en va de même... à la différence toutefois... »). Il n'est pas insoutenable de n'attribuer aucun point pour une réponse insuffisamment motivée.

6.2.3 Le premier critère de l'exercice 2 exige le « [b]ilan de scission correct et explications des étapes de restructuration avec chiffrage » donnant au maximum cinq points ; le recourant n'en a obtenu qu'un.

Le recourant se contente ici d'affirmer qu'il a correctement qualifié l'opération.

Les experts sont d'avis qu'une partie de la réponse est correcte mais ils signalent que le recourant a commis une « erreur très grave ». Cette erreur concerne les réserves d'apport en capital et une augmentation involontaire de la valeur nominale entraînant possiblement sa responsabilité professionnelle. De plus, lors du séminaire, bien qu'interrogé sur cette erreur, il ne l'aurait pas vue non plus.

En attribuant un point sur cinq pour une réponse en partie correcte, mais entachée d'une grave erreur, les experts n'ont pas corrigé ce critère de manière insoutenable (cf. sur l'attribution de notes pour des réponses partiellement correctes : ATAF 2008/14 consid. 4.3.2 et arrêt du TAF B-793/2014 du 8 septembre 2015 consid. 4.3).

6.2.4 Le second critère de l'exercice 2 concerne la « [n]eutralité de l'opération DT, IA, IFD [droit de timbre, impôt anticipé, impôt fédéral direct] avec références à la loi et à la circulaire n° 5 » qui donne au maximum cinq points ; le recourant en a obtenu quatre.

Le recourant affirme avoir cité correctement les dispositions attendues et être arrivé à la bonne conclusion. Il avance que l'élément pour lequel il a fait une erreur très grave (cf. consid. 6.2.3) ne figure pas dans la grille de correction.

Les experts utilisent la même justification que pour le critère précédent en disant qu'il « s'agit là d'une erreur très grave qui serait de nature à entraîner un cas de responsabilité professionnelle. Elle justifie ainsi à elle seule de retirer 6 points et donc l'attribution de 4 points sur 10 s'agissant de ces deux questions ».

Le nombre de points retirés pour une faute relève typiquement du pouvoir d'appréciation des experts. Le Tribunal constate que les experts n'ont pas excédé leur pouvoir d'appréciation en retranchant un point pour une erreur très grave touchant deux critères. Il en va du pouvoir d'appréciation des experts de sanctionner les erreurs qui découlent d'erreurs initiales. En effet, la jurisprudence admet que les experts disposent d'un large pouvoir d'appréciation dans le traitement qu'ils accordent aux fautes découlant d'erreurs initiales. L'opportunité d'une prise en compte des redondances peut notamment dépendre de la nature de l'exercice et du résultat attendu (cf. arrêts du TAF B-793/2014 du 8 septembre 2015 consid. 5.2.4, B-2333/2012 du 23 mai 2013 consid. 5.3.1 et B-634/2008 du 12 décembre 2008 consid. 5.3).

6.2.5 Le premier critère de l'exercice 3 concerne le « [p]roblème pratique pour savoir qui est débiteur de l'IA [impôt anticipé] (mère ou fille) » qui donne au maximum un point ; le recourant en a obtenu zéro.

Le recourant estime avoir répondu correctement en rédigeant entre autres ce passage : « l'obligation d'emprunt dans sa totalité sera considérée comme ayant été émise en Suisse par ASA [société-mère] pour les fins de l'impôt anticipé ».

Les experts soutiennent qu'il était attendu des candidats qu'ils expliquent la problématique liée au fait que la société mère doit l'impôt anticipé sans être débitrice de l'emprunt, ce que le recourant n'aurait pas fait en se contentant de citer un auteur traitant de la problématique.

Avec les experts, le Tribunal constate que le recourant n'a pas expliqué la problématique et qu'il est resté très bref dans sa réponse. Partant, la notation des experts n'est pas insoutenable.

6.2.6 Le deuxième critère de l'exercice 3 est intitulé : « Exécution de la garantie *down-stream*, pas de déduction directe (LIFD 58) ». Un point est attribué à ce critère ; le recourant n'en a obtenu aucun.

Le recourant soutient que l'expression « sans incidences fiscales » exprime sans ambiguïté le fait qu'aucune charge déductible fiscalement ne découle de l'exécution de la garantie.

Les experts indiquent que les candidats devaient expliquer pourquoi la charge n'était pas déductible, ce que le recourant n'a pas fait. De plus, ils relèvent qu'il a donné une réponse erronée en écrivant « qu'une prestation effectuée [...] devrait être assimilée à un remboursement de prêt ». En effet, ils notent que « la mise à exécution de la garantie ne constitue en aucun cas un remboursement de prêt ».

Le Tribunal constate que les experts ont suffisamment expliqué les raisons objectives qui les ont amenés à ne pas attribuer de point pour ce critère. La notation doit dès lors être confirmée.

6.2.7 Le troisième critère de l'exercice 3 a la teneur suivante : « Qualification correcte de PAA [prestation appréciable en argent] en cas de rémunération insuffisante de la garantie ». Ce critère permet d'obtenir un point ; le recourant n'en a obtenu aucun.

Le recourant estime avoir clairement désigné le risque de prestation appréciable en argent. Il cite un passage de son travail dont il ressort que « [l'administration...] considère la garantie comme une prestation appréciable en argent ».

Les experts justifient leur correction en indiquant que le recourant a répondu de manière erronée et n'a pas expliqué que « l'insuffisance de rémunération pouvait être une prestation appréciable en argent ».

Avec les experts, le Tribunal constate que le recourant a qualifié de prestation appréciable en argent la garantie elle-même et non sa rémunération insuffisante. Aussi la notation des experts n'est pas insoutenable.

6.2.8 Le premier critère de la partie 4, s'exprime ainsi : « Assujettissement : ni frontalier, ni quasi-résident ». Ce critère permet d'obtenir un point ; le recourant n'en a obtenu aucun.

Le recourant estime avoir répondu de manière complète à la question tout en étayant ses propos avec des références à des dispositions légales.

Les experts reprochent deux éléments au recourant. Premièrement, ils relèvent que la qualification de quasi-résident n'a pas été analysée alors qu'il aurait fallu le faire. Ils concluent que le recourant n'a donc pas répondu à une problématique. Deuxièmement, ils critiquent une remarque erronée sur un non résident qui aurait dû faire une déclaration fiscale en Suisse.

Au vu des deux éléments retenus, objectivement fondés, par les experts, le Tribunal constate que leur notation n'est pas insoutenable.

6.2.9 Le second critère de la partie 4 vise le « *[p]ro rata* du nombre de jours en Suisse sur nombre de jours total (230 ou 360) ». Ce critère permet d'obtenir un point ; le recourant n'en a obtenu aucun.

Le recourant affirme que ce critère est évoqué correctement à la section 4.2.2 de son travail. Sous cette section, il évoque notamment les éléments suivants : « [...] l'impôt à la source n'est à prélever qu'en rapport avec les jours de travail avec une présence physique en Suisse » et « Il est également recommandé [...] de réclamer un éventuel trop-perçu en raison du décompte des jours ouvrés hors de Suisse.

Les experts expliquent que les candidats devaient calculer ce *pro rata*, mais que le recourant ne l'a pas fait. Ils précisent que les réponses du recourant sont correctes, mais que, pour ces réponses, des points ont été attribués au critère précédent, à savoir « Imposition en Suisse seulement pour les jours de travail en Suisse (LIFD et jurisprudence) ».

Le Tribunal constate avec les experts l'absence du calcul concernant l'exonération par rapport au nombre de jours total. Cette absence de calcul permet de confirmer que la notation des experts n'est pas insoutenable. De plus, pour les éléments de réponses corrects, le Tribunal constate qu'un point a bien été attribué au critère précédent.

6.2.10 Le premier critère de la partie 5 porte sur la « [t]ransposition : conditions et examen du cas d'espèce » offrant deux points ; le recourant en a eu zéro.

Le recourant estime avoir répondu correctement. Il précise que sa réponse est complétée par une note de bas de page comprenant les bases légales et les conditions de la transposition.

Les experts ne contestent pas le fait que le recourant a vu une possible problématique et cité les bases légales pertinentes. Ils lui reprochent d'avoir dit ceci : « Or, M. Hennebeau ne détient qu'une participation indirecte dans ML SA ». Pour les experts, en répondant ceci, le recourant a réalisé un raisonnement erroné le conduisant à expliquer qu'il n'y a pas de transposition. Les experts expliquent enfin que le colloque a confirmé les connaissances insuffisantes du recourant sur la question.

Le Tribunal constate que les experts ont expliqué de manière objective pourquoi ils n'ont pas accordé de point malgré une partie de la réponse développée par le recourant qui peut être qualifiée de correcte (cf. sur l'attribution de notes pour des réponses partiellement correctes : consid. 6.2.3 *in fine*). Partant, leur notation n'est pas insoutenable.

6.2.11 Le deuxième critère de la partie 5 est subdivisé en plusieurs sous-critères. Le recourant, qui conteste quatre sous-critères, ceux-ci valant chacun un point, n'en a obtenu aucun.

Le recourant reprend un passage de la section 5.1.4. Il explique qu'il a traité les quatre sous-critères dans ce passage ainsi que dans la section 1.1.4 vers laquelle un renvoi est fait.

Les experts reprochent plusieurs maladresses et erreurs au recourant. Ils relèvent tout d'abord qu'« [i]l a encore parlé de fraude fiscale en raison de l'existence d'un faux, alors qu'il n'y en avait point ». Puis ils signalent que pour la section 5.1.4, le recourant n'a pas fait de renvoi à la partie 1.1.4 et n'a pas mentionné le rappel d'impôt. De plus, les experts précisent que « [l]e renvoi n'est d'aucun secours au Recourant. [...] Il s'agit en l'espèce d'une problématique différente ». Enfin, concernant le sous-critère de la soustraction fiscale, ils notent que le recourant « l'a mentionnée mais n'a pas cité la bonne base légale et n'a pas fait d'analyse précise du cas d'espèce ».

Le Tribunal constate tout d'abord, avec les experts, que le rappel d'impôt n'est pas mentionné. Ensuite, le Tribunal considère que les experts ont raison lorsqu'ils expliquent que le renvoi à une autre partie du travail mentionnant les éléments attendus ne se situait pas dans le chapitre 5.1.4. Il n'est pas insoutenable d'exiger des candidats qu'ils fassent figurer les éléments de réponses ainsi que les éventuels renvois dans la partie du

travail qui s'y rapporte. Pour cela, la notation des experts doit être confirmée.

6.2.12 Le troisième critère de la partie 5 concerne la « [d]euxième transaction : aucune conséquence fiscale chez Mine Trading SA », donnant deux points ; le recourant n'en a obtenu aucun.

Le recourant a répondu sous la section 5.2.1.3 que « [l]a vente n'a pas d'effet sur la société au niveau de l'impôt sur le bénéfice ». Il précise qu'il a traité les deux transactions.

Les experts considèrent que le recourant a fourni une réponse ne traitant que la première transaction. Pour cette transaction, il a obtenu deux points sur les deux possibles. Ils précisent que ces deux points ont été donnés généreusement car « la réponse était sommaire et peu motivée ». Ils relèvent qu'il n'a pas traité la deuxième transaction et ne méritait donc pas de point pour cela.

Le Tribunal constate avec les experts que le recourant n'a pas traité les deux transactions et que ce qu'il a écrit à la section 5.2.1.3 est effectivement très bref et peu développé. Aussi la notation des experts n'est pas insoutenable.

6.2.13 Enfin, le recourant conteste les corrections des synthèses 1, 3 et 5 rédigées au début de son travail de diplôme. Il n'a obtenu aucun point pour ces trois synthèses. Chacune des synthèses permet d'obtenir un point. Le recourant affirme avoir correctement identifié les problématiques essentielles et affirme que trois points supplémentaires doivent lui être attribués. A l'appui de ses dires, il invoque deux arguments principaux. Tout d'abord, il estime que le colloque lui a permis de démontrer que, bien qu'il n'ait pas mentionné un certain thème dans les synthèses, il connaissait tout de même ce thème. Son second argument est que le candidat 34150 a obtenu la totalité des points alors qu'il a, selon le recourant, répondu de manière erronée.

Pour la synthèse 1, les experts soutiennent qu'elle est trop longue, qu'elle contient des tournures de phrase trop indirectes et des considérations non pratiques. Ils citent des exemples. Parmi ceux-ci, il y a la phrase suivante : « La procédure actuelle est complexe et peu respectueuse des principes de droit pénal international, notamment l'art. 6 CEDH [*sic* !] ».

Pour la synthèse 3, les experts affirment que la question 3a n'y est pas traitée et que la synthèse contient des éléments non pertinents, voire faux.

Ils citent également une liste d'exemples tels que : « le risque d'impôt anticipé est évoqué, mais aucune solution pratique n'est proposée pour l'éviter ».

Pour la synthèse 5, les experts relèvent « des erreurs relativement graves » et donnent comme exemple : « absence de transposition, consolidation fiscale des entités, alors qu'elles n'ont pas d'actionnariat commun ».

Le Tribunal constate que les éléments objectifs reprochés au recourant dans la prise de position des experts concernant les trois synthèses contestées sont corrects et ne prêtent pas le flanc à la critique. De plus, l'argument du recourant qui consiste à dire que le candidat 34150 a obtenu la totalité des points alors qu'il a répondu de manière erronée n'a aucune valeur et ne permet pas au recourant d'en obtenir plus. En effet, le recourant affirme sans le démontrer que le candidat 34150 a répondu de manière erronée. Même si cela devait s'avérer exact, il n'y a quoi qu'il en soit pas d'égalité dans l'illégalité sauf exception, ce qui n'est pas le cas ici (cf. ATF 139 II 49, 122 II 446 consid. 4a et 112 Ib 381 consid. 6 ; arrêt du TAF A-5098/2016 du 4 juillet 2017 consid. 4.3.2). Enfin, le Tribunal relève que les synthèses sont fondées sur un travail relativement incorrect, il est dès lors inévitable que des erreurs soient reportées dans ces synthèses (cf. consid. 6.2.4 *in fine* sur la notation des erreurs redondantes).

6.2.14 Finalement, pour les griefs matériels concernant le travail de diplôme, le Tribunal constate que rien ne permet d'affirmer que la correction et les prises de position des experts sont insoutenables. Aucun point supplémentaire ne peut être attribué.

6.3 Les autres griefs matériels soulevés concernent l'examen écrit de fiscalité. Pour les cinq exercices litigieux, le recourant compare ses réponses et corrections avec celles d'autres candidats. Le Tribunal considère qu'il se prévaut implicitement d'une violation de l'égalité de traitement.

6.3.1 Selon la jurisprudence et la doctrine, le principe de l'égalité de traitement interdit de faire des distinctions qu'aucun fait important ne justifie, ou de soumettre à un régime identique des situations de fait qui présentent entre elles des différences importantes et de nature à rendre nécessaire un traitement différent (cf. ATF 135 II 78 consid. 2.4, 134 I 257 consid. 3.1, 132 I 68 consid. 4.1 et 129 I 1 consid. 3 ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, op. cit., n° 572 ; TANQUEREL, op. cit., n° 597).

6.3.2 Bien que le recourant soulève cinq éléments litigieux, le Tribunal ne va analyser que l'exercice 3.2. Le Tribunal renonce à examiner plus avant les réponses aux exercices 1.2.2, 2.1.1, 2.3.4 et 4.2.7. D'une part, les experts et l'autorité inférieure ne se sont pas prononcés sur les quatre autres éléments contestés (cf. consid. 5.3) et le Tribunal ne dispose donc d'aucun élément pour les discuter. D'autre part, comme cela a déjà été relevé plus haut, même si le recourant obtenait la totalité des points réclamés pour ces quatre éléments litigieux, soit cinq points, il en aurait 116 ce qui ne suffirait pas pour obtenir la note supérieure de 3.5 qui est fixée à 119 points.

6.3.3 A l'exercice 3.2, le recourant conteste les deux étapes. Pour la première étape (cf. consid. 6.3.3.1, 6.3.3.2 et 6.3.3.3), le recourant réclame trois points supplémentaires pour trois réponses qu'il estime correctes ; il a obtenu quatre points. Pour la seconde étape (cf. consid. 6.3.3.4), il réclame sept points supplémentaires ; il n'en a obtenu aucun.

6.3.3.1 Pour la première étape, le recourant indique ce qu'il a répondu et où il a obtenu des points. Ensuite, le recourant reprend trois réponses pour lesquelles il estime que des points supplémentaires doivent lui être accordés car il estime avoir répondu la même chose que le candidat 17719 qui a obtenu sept points.

Pour la première réponse, le recourant affirme que le candidat 17719 a obtenu un point de plus que lui pour des réponses similaires. Le recourant parle d'« [a]ctifs non nécessaires à l'exploitation » alors que le candidat 17719 écrit « Substance non nécessaire à l'exploitation ».

L'expert signale, dans sa prise de position du 25 janvier 2016, que le terme « liquidité » est inexact et que la loi utilise le terme de « substance » et la circulaire le terme d'« actifs ».

Le Tribunal relève que, contrairement à ce que semble dire l'expert, le recourant n'a pas parlé du terme « liquidité », mais que le candidat 17719 l'a fait. Le Tribunal considère qu'au vu de la prise de position de l'expert et de la réponse du recourant, un point supplémentaire aurait pu être éventuellement attribué. L'issue du litige resterait toutefois inchangée. En effet, même avec ce point supplémentaire, le recourant aurait eu (dans la meilleures des hypothèses) 117 points ce qui équivaldrait toujours à la note de 3.

6.3.3.2 Pour la deuxième réponse, le recourant affirme n'avoir obtenu qu'un point pour la dénomination de la problématique « liquidation partielle

indirecte » alors que le candidat 17719 en a obtenu deux pour la même qualification.

Dans sa prise de position du 25 janvier 2016, l'expert indique que la dénomination de la problématique ne valait qu'un point et qu'il « fallait également citer la base légale ce que le recourant a fait de manière incomplète en ne citant pas la lettre de l'article, alors que celle-ci distingue la transposition et la liquidation partielle indirecte ».

Le Tribunal constate avec l'expert que le recourant a cité la base légale de manière incomplète. Aussi la notation des experts n'est pas insoutenable.

6.3.3.3 Le recourant soulève un troisième point dans la première étape où il a écrit « vente d'une participation d'au moins 20% ». Pour cela, il a obtenu un point alors que candidat 17719 qui a écrit « vente et participation d'au moins 20% » en a obtenu deux.

Dans sa prise de position du 25 janvier 2016, l'expert affirme que la notion de « vente de 20% » valait un point et qu'il faudrait vérifier pourquoi le candidat 17719 en a eu deux. Il pense que cela doit être lié à un autre élément.

Le Tribunal constate que pour cet élément de réponse, il était possible d'obtenir au maximum un point. Le recourant a obtenu ce point. Si le candidat 17719 avait obtenu deux points alors que le maximum était de un, le candidat 17719 serait dans l'illégalité. Partant, le recourant ne pourrait pas invoquer l'inégalité de traitement puisqu'il n'y pas d'égalité dans l'illégalité (cf. ATF 139 II 49, 122 II 446 consid. 4a et 112 Ib 381 consid. 6 ; arrêt du TAF A-5098/2016 du 4 juillet 2017 consid. 4.3.2).

6.3.3.4 Pour la seconde étape, le recourant n'a obtenu aucun point alors que le candidat 17719 en a obtenu huit.

Le recourant affirme avoir identifié la problématique de la transposition et énuméré les conditions.

L'expert relève dans sa prise de position du 25 janvier 2016 que la « réponse du candidat 17719 était largement plus complète et plus claire ».

Les réponses contiennent certains éléments semblables, mais le Tribunal ne constate pas leur équivalence. Par exemple, le recourant écrit « Transposition selon art. 20a al. 1 LIFD [retour à la ligne] Apport participation au moins 5% » alors que le candidat 17719 répond : « En

l'espèce, conditions ne sont pas remplies pour transposition : Quote-part supérieure à 5% ». Partant, il n'est pas insoutenable que la première instance n'ait accordé aucun point. Sanctionner davantage une réponse peu étoffée relève de son pouvoir d'appréciation.

6.4 Finalement, pour les griefs matériels concernant l'examen écrit de fiscalité, le Tribunal ne constate rien de choquant qui permettrait de modifier la note du recourant.

7.

En définitive, il y a lieu d'admettre que la décision attaquée ne viole pas le droit fédéral et ne traduit pas un excès ou un abus du pouvoir d'appréciation. Elle ne relève pas non plus d'une constatation incomplète ou inexacte des faits et n'est pas inopportune (art. 49 PA). Mal fondé, le recours doit être rejeté.

8.

8.1 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 1^{ère} 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.

8.2 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 ; cf. arrêt du TAF B-1076/2012 du 21 mars 2013 consid. 9.3).

9.

La voie du recours en matière de droit public n'étant pas ouverte s'agissant des décisions relatives au 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 sont fixés à 1'500 francs et mis à la charge du recourant qui succombe. Ce montant est compensé par l'avance de frais du même montant déjà versée.

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4.

Le présent arrêt est adressé :

- au recourant (recommandé ; annexes : pièces en retour) ;
- à l'autorité inférieure (n° de réf. [...] ; recommandé ; annexe : dossier en retour) ;
- à la première instance (recommandé ; annexe : dossier en retour).

Le président du collège :

Le greffier :

Pietro Angeli-Busi

Yann Grandjean

Expédition : 20 avril 2018