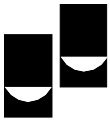
Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour II
B-7504/2007/scl
{T 0/2}

Arrêt du 9 mars 2009

Composition

Jean-Luc Baechler (président du collège),
Stephan Breitenmoser, Francesco Brentani, juges,
Sandrine Arn, greffière.

Parties

X._____,
recourant,

contre

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

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

Objet

Examen professionnel supérieur d'expert fiscal.

Faits :

A.
X._____ s'est présenté aux examens professionnels supérieurs d'expert fiscal lors de la session 2006.

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

B.
Par écritures du 6 décembre 2006, X._____ (ci-après : le recourant) a recouru contre cette décision auprès de l'Office fédéral de la formation professionnelle et de la technologie (OFFT) en concluant à l'annulation de la décision querellée et à la délivrance du brevet fédéral d'expert fiscal. A l'appui de ses conclusions, il a contesté les notes obtenues dans les branches « Droit » (écrit) et « Fiscalité » (oral) ainsi que l'évaluation de son travail écrit de diplôme. Il a, pour l'essentiel, qualifié d'arbitraire l'appréciation de son examen oral de fiscalité estimant qu'il aurait dû obtenir au minimum une note de 4.5. A cet égard, il a ajouté ne pas être en mesure de faire valoir ses arguments dès lors qu'il ne disposait d'aucune évaluation détaillée par les experts. S'agissant de son travail de diplôme, il a allégué une inégalité de traitement compte tenu du fait que certains candidats auraient été aidés dans la rédaction de leur travail.

Invitée à se prononcer sur le recours, la Commission d'examen a pris position sur les arguments avancés par le recourant et a confirmé sa décision de ne pas attribuer le diplôme fédéral par courrier du 28 mars 2007. Elle y a joint, entre autres, les prises de position établies par les experts le 5 mars 2007 s'agissant de l'examen oral de fiscalité et le 14 mars 2007 quant au travail de diplôme.

Dans sa réplique du 2 mai 2007 et sa prise de position du 8 août 2007, le recourant a maintenu l'ensemble de ses conclusions. Quant à la Commission d'examen, elle a confirmé l'échec du recourant par courriers des 26 et 29 juin 2007. Elle a joint, à son premier courrier, les observations émises les 14 et 26 juin 2007 par les experts concernant les épreuves dont l'évaluation est contestée.

C.
Par décision du 8 octobre 2007, l'OFFT a rejeté le recours formé par X._____. Il a considéré que celui-ci avait échoué à ses examens dès lors que la moyenne pondérée des épreuves écrite et orale de fiscalité s'élevait à 3.8 (notes respectivement de 4.0 et 3.5). L'OFFT a écarté les griefs d'ordre formel et matériel invoqués par le recourant concernant l'examen oral de fiscalité et confirmé la note obtenue. L'autorité inférieure a par ailleurs estimé que celui-ci n'entrait pas dans la catégorie des cas limites telle que définie par la Commission d'examen. Elle a enfin considéré que le recourant n'avait pas d'intérêt digne de protection à ce qu'elle examine les griefs soulevés dans les autres branches, dans la mesure où la note éliminatoire de 3.5 à l'examen oral de fiscalité avait été confirmée.

D.
Par écritures du 6 novembre 2007, X._____ a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif fédéral en concluant à l'annulation de la décision de l'OFFT et à ce que lui soit offerte la possibilité de se représenter à l'examen oral de fiscalité et de déposer un nouveau travail de diplôme, sans que cela ne vaille comme répétition.

A l'appui de ses conclusions, il maintient pour l'essentiel les arguments avancés dans les écritures produites devant l'autorité inférieure. Il critique en particulier le fait que l'autorité inférieure a considéré qu'il n'avait plus d'intérêt digne de protection à ce que les griefs relatifs à l'évaluation de la note du travail de diplôme soient examinés. A cet égard, il invoque, d'une part, une violation du droit d'être entendu dans la mesure où la Commission d'examen ne l'a pas autorisé à accéder à son travail de diplôme et qu'il n'a, par conséquent, pas pu faire valoir ses griefs en connaissance de cause ; d'autre part, il allègue une inégalité de traitement par rapport aux autres candidats qui auraient été aidés dans la rédaction de ce travail. S'agissant de l'examen oral de fiscalité, le recourant estime que les notes des experts n'étaient pas suffisantes dans la mesure où ces derniers auraient dû énoncer les réponses données et les compléments qu'ils attendaient (violation du droit d'être entendu). En conséquence, il estime qu'il doit être autorisé à repasser l'examen oral de fiscalité et à présenter un nouveau travail de diplôme, sans frais et sans que cela ne vaille répétition.

E.
Invité à se prononcer sur le recours, l'OFFT en a proposé le rejet dans sa réponse datée du 19 décembre 2007. Reconnaissant à cette occasion que la note du travail de diplôme devait être prise en compte dans le calcul de la moyenne pondérée, l'autorité inférieure s'est prononcée sur les arguments invoqués par le recourant en relation avec l'évaluation de ce travail ; elle conclut toutefois au rejet du recours.

Quant à la première instance, elle a, après avoir examiné le recours, décidé de confirmer sa prise de position par courrier du 21 décembre 2007.

F.
Le recourant a, dans le cadre d'un second échange d'écritures, déposé ses observations en date du 7 février 2008. Il a entre autres invoqué deux nouveaux griefs, à savoir : que le règlement d'examen pour experts fiscaux serait lacunaire, arbitraire et consacrerait une inégalité de traitement entre les candidats ; que les art. 9 et 14 dudit règlement relatifs à la récusation ainsi qu'à l'appréciation contradictoire des prestations auraient été violés.

La Commission d'examen et l'autorité inférieure ont, quant à elles, confirmé leur prise de position dans leurs observations respectivement du 19 février 2008 et du 10 mars 2008.

A la demande du Tribunal administratif fédéral, la première instance a, par courrier du 16 janvier 2009, produit l'original du travail de diplôme corrigé du recourant de même que les prises de position des experts des 23 décembre 2008 et 5 janvier 2009 concernant l'examen oral de fiscalité ainsi que du 14 janvier 2009 quant au travail de diplôme. Ces derniers maintiennent et confirment leur appréciation des prestations du recourant.

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

Droit :

1.
Le Tribunal administratif fédéral examine d'office et librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATAF 2007/6 consid. 1).

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

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

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

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

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

Le recours est ainsi recevable.

2.
Conformément à l'art. 49 PA, le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents et l'inopportunité de la décision attaquée. Toutefois, selon une jurisprudence constante, les autorités de recours appelées à statuer en matière d'examens observent une certaine retenue en ce sens qu'elles ne s'écartent pas sans nécessité des avis des experts et des examinateurs sur des questions qui, de par leur nature, ne sont guère ou que difficilement contrôlables (ATF 121 I 225 consid. 4b, ATF

118 Ia 488 consid. 4c ; ATAF 2008/14 consid. 3.1 ; cf. RENÉ RHINOW/ BEAT KRÄHENMANN, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Bâle/Francfort-sur-le-Main 1990, n° 67 B III c, p. 211 s., cf. BLAISE KNAPP, Précis de droit administratif, 4e éd., Bâle/Francfort-sur-le-Main 1991, n° 614). En effet, l'évaluation des épreuves requiert le plus souvent des connaissances particulières dont l'autorité de recours ne dispose pas (ATF 118 Ia 488 consid. 4c). Dite retenue s'impose également dans les cas où l'autorité de recours serait en mesure de se livrer à une évaluation plus approfondie en raison de ses connaissances professionnelles sur le fond (ATF 131 I 467 consid. 3.1, ATF 121 I 225 consid. 4b). De plus, de par leur nature, les décisions en matière d'examens ne se prêtent pas bien à un contrôle judiciaire étant donné que l'autorité de recours ne connaît pas tous les facteurs d'évaluation et n'est, en règle générale, pas à même de juger de la qualité ni de l'ensemble des épreuves du recourant ni de celles des autres candidats. Un libre examen des décisions en matière d'examens pourrait ainsi engendrer des inégalités de traitement (ATF 106 Ia 1 consid. 3c ; ATAF 2008/14 consid. 3.1, ATAF 2007/6 consid. 3 ; Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 65.56 consid. 4).

Par ailleurs, dans le cadre de la procédure de recours, les examinateurs dont les notes sont contestées ont l'opportunité de prendre position lors de l'échange d'écritures (art. 57 PA). En général, ils procèdent à une nouvelle évaluation de l'épreuve et informent l'autorité de recours s'ils jugent la correction justifiée. Il faut toutefois que les examinateurs se déterminent sur tous les griefs dûment motivés par le recourant et que leurs explications soient compréhensibles et convaincantes (ATAF 2008/14 consid. 3.2, ATAF 2007/6 consid. 3). Ainsi, pour autant qu'il n'existe pas de doutes apparemment fondés sur l'impartialité des personnes appelées à évaluer les épreuves, l'autorité de recours n'annulera la décision attaquée que si elle apparaît insoutenable ou manifestement injuste, soit que les examinateurs ou les experts ont émis des exigences excessives, soit que, sans émettre de telles exigences, ils ont manifestement sous-estimé le travail du candidat (ATF 131 I 467 consid 3.1, ATF 121 I 225 consid. 4b, ATF 118 Ia 488 consid. 4c, ATF 106 Ia 1 consid. 3c ; ATAF 2008/14 consid. 3.2 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral B-7818/2006 du 1er février 2008 consid. 2 ; JAAC 69.35 consid. 2).

La retenue dans le pouvoir d'examen n'est toutefois admissible qu'à l'égard de l'évaluation proprement dite des prestations. En revanche, dans la mesure où le recourant conteste l'interprétation et l'application de prescriptions légales ou s'il se plaint de vices de procédure, l'autorité de recours doit examiner les griefs soulevés avec pleine cognition, sous peine de déni de justice formel (ATF 106 Ia 1 consid. 3c ; ATAF 2008/14 consid. 3.3, ATAF 2007/6 consid. 3 ; JAAC 56.16 consid. 2.2 ; cf. également RHINOW/KRÄHENMANN, op. cit., n° 80 B I f, p. 257). Selon le Tribunal fédéral, les questions de procédure se rapportent à tous les griefs qui concernent la façon dont l'examen ou son évaluation se sont déroulés (ATF 106 Ia 1 consid. 3c ; arrêt du Tribunal administratif fédéral B-6603/2007 du 25 juin 2008 consid. 2 ; JAAC 56.16 consid. 2.2).

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

L'art. 9.2.1 dudit règlement prévoit que le premier examen de diplôme régi par le présent règlement d'examen aura lieu en 2008. De plus, selon les principes généraux du droit, l'ancien droit reste applicable en procédure de recours si la décision attaquée a pour objet les conséquences juridiques d'un comportement ou d'un événement passés (ATF 133 III 105 consid. 2.1 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral B-2226/2006 du 28 septembre 2007 consid. 3, arrêt du Tribunal administratif fédéral B-1292/2006 du 26 novembre 2007 consid. 2).

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

4.
À teneur des art. 26 ss de la loi fédérale du 13 décembre 2002 sur la formation professionnelle (LFPr, RS 412.10), la formation

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

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

Aux termes de l'art. 1 al. 1 du règlement d'examen, la Chambre fiduciaire, la Fédération suisse des avocats, la Conférence des fonctionnaires fiscaux d'Etat, l'Union suisse des fiduciaires et l'Association suisse des experts fiscaux diplômés assument l'organisation des examens professionnels supérieures dans le domaine de la fiscalité. L'examen doit permettre d'établir si le candidat

possède les connaissances et les capacités indispensables pour exercer de façon indépendante la profession d'expert fiscal (art. 2 al. 1 du règlement d'examen). L'examen comprend une épreuve écrite - constituée d'un travail de diplôme ainsi que de travaux écrits - et une épreuve orale (art. 23 al. 3 et 4 du règlement d'examen). Les matières d'examen sont décrites dans le «guide pour examen d'experts fiscaux» du 20 décembre 1993 (art. 23 al. 2 du règlement d'examen). Les travaux écrits portent sur les matières suivantes : « Fiscalité », « Droit » et « Economie d'entreprise, comptabilité, finances » (art. 25 al. 1 du règlement d'examen). Les examens oraux se composent, quant à eux, des épreuves de « Fiscalité », de « Droit » ou « Economie d'entreprise, comptabilité, finances » ainsi que d'un exposé succinct portant sur un sujet concernant l'activité spécifique d'un expert fiscal (art. 26 du règlement d'examen). Au moins deux examinateurs corrigent et évaluent les travaux écrits, se chargent des épreuves orales et attribuent les notes au moyen d'un barème allant de 1 à 6 (art. 14 al. 1 et 27 al. 2 du règlement d'examen). A teneur de l'art. 28 du règlement d'examen, l'examen est considéré comme réussi : si la note moyenne n'est pas inférieure à 4.0 (let. a) ; si la moyenne pondérée du travail de diplôme, des épreuves écrite et orale de fiscalité n'est pas inférieure à 4.0, l'épreuve écrite de fiscalité étant dotée du coefficient 3, alors que le travail de diplôme et l'épreuve orale d'un coefficient 2 (let. b ; selon modification approuvée le 15 octobre 2004 par l'OFFT) ; si le candidat n'a pas plus de deux notes en dessous de 4.0 (let. c). Le candidat qui a réussi l'examen obtient le diplôme fédéral d'expert fiscal et peut utiliser publiquement le titre «expert fiscal diplômé» (art. 31 al. 1 du règlement d'examen).

5.

En l'espèce, le recourant a obtenu les résultats suivants:

Examen écrit		
Travail de diplôme (y compris colloque)	deux fois	4.0
Fiscalité	trois fois	4.0
Droit	deux fois	4.5
Economie d'entreprise, comptabilité, financement	deux fois	3.0
Examen oral		
Fiscalité	deux fois	3.5
Branche à option	une fois	5.0
Exposé succinct	une fois	5.0
Moyenne		4.0
Moyenne pondérée		3.9

En dépit d'une note moyenne de 4.0 et de seulement deux notes insuffisantes, le recourant a échoué à son examen d'expert fiscal en raison de la moyenne pondérée de son travail de diplôme (coefficient 2) ainsi que des épreuves écrite (coefficient 3) et orale (coefficient 2) de fiscalité s'élevant à 3.9, soit inférieure à la moyenne requise de 4.0 (cf. art. 28 let. b du règlement d'examen).

6.
Au titre de grief formel, le recourant fait valoir que son droit d'être entendu a été violé dès lors que les prises de position des experts concernant son examen oral de fiscalité s'avèrent insuffisantes. A cet égard, il précise que ceux-ci auraient dû, conformément à la jurisprudence (cf. JAAC 63.88, JAAC 61.32), énoncer les réponses données et les compléments qu'ils attendaient pour une notation suffisante. Il estime ne pas avoir été en mesure de faire valoir ces arguments puisqu'il ne disposait pas de l'évaluation détaillée de son examen oral par les experts.

Il convient d'examiner ce grief de nature formelle avec un plein pouvoir d'appréciation conformément à la jurisprudence précitée (cf. consid. 2).

6.1 Le droit d'être entendu, consacré à l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101), est une garantie constitutionnelle de caractère formel, dont la violation doit entraîner l'admission du recours ainsi que l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (ATF 127 V 431 consid. 3d/aa, ATF 122 II 464 consid. 4a ; JAAC 68.30 consid. 3.1). La jurisprudence a déduit de ce droit d'être entendu 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 et des circonstances particulières du cas. Cependant, en règle générale, il suffit que l'autorité mentionne, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision, de manière que l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause. L'autorité n'a pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties, mais elle peut au contraire se limiter à ceux qui lui paraissent pertinents (ATF 130 II 530 consid. 4.3, ATF 129 I 232 consid. 3.2, ATF 126 I 97 consid. 2b).

Conformément à ces principes, lorsque la décision porte sur le résultat d'un examen et que l'appréciation des experts est contestée, l'autorité satisfait aux exigences de motivation au sens de l'art. 29 Cst. si elle indique au candidat, de façon même succincte, les défauts qui entachent ses réponses et les solutions correctes qui étaient attendues de lui (arrêt du Tribunal fédéral 2P.23/2004 du 13 août 2004 consid. 2.2 et les réf. cit., arrêt du Tribunal fédéral 2P.81/2001 du 12 juin 2001 consid. 3b/bb ; cf. MARTIN AUBERT, Bildungsrechtliche Leistungsbeurteilungen im Verwaltungsprozess, Berne/Stuttgart/ Vienne 1997, p. 144 ss et les réf. cit.). Afin que l'instance de recours soit en mesure d'examiner si l'évaluation de l'examen est soutenable, le déroulement de l'examen et son appréciation doivent en effet pouvoir être reconstitués (arrêt précité du Tribunal fédéral 2P.23/2004 consid. 2.2 ; JAAC 63.88 consid. 4.2, JAAC 61.32 consid. 10 ; cf. AUBERT, op. cit., p. 144 ss). Ce n'est que dans ces conditions que l'instance de recours sera en mesure de vérifier si la motivation de l'examinateur portant sur des notes insuffisantes est soutenable et si les griefs avancés par le recourant se révèlent pertinents.

6.2 Il sied de constater que, en l'espèce, la Commission d'examen a, à l'appui de sa réponse du 28 mars 2007 déposée en première instance, produit les prises de position du 5 mars 2007 des experts lesquels ont exposé de manière relativement détaillée le déroulement de l'examen oral litigieux, tant au niveau des thèmes traités et des questions posées qu'au niveau de l'appréciation des réponses données par le recourant. Les experts ont mentionné, à plusieurs reprises, que le recourant n'avait pas apporté de réponses suffisantes aux questions posées. Ainsi, comme indiqué par l'autorité inférieure, le recourant n'a pas été capable de citer les principes élémentaires de la substitution fiscale et d'expliquer l'imposition d'un enfant mineur (revenu et fortune). S'agissant du thème « rendement de fortune », le recourant ne connaissait ni la signification du critère subjectif ni son application et ne savait pas ce que recouvrait le critère objectif. Quant au thème « plan d'intéressement des collaborateurs », il a énuméré de manière approximative les éléments caractéristiques de l'action de collaborateur et n'a pas su dire ce que la pratique ne considère pas comme une telle action ; il ne savait par ailleurs pas comment calculer l'escompte des actions bloquées. De plus, les examinateurs ont précisé qu'à diverses reprises les réponses du recourant étaient hésitantes ou lacunaires. Il est vrai que les experts n'ont que rarement

formulé les réponses qui étaient attendues du recourant ; il sied toutefois de relever que, selon la jurisprudence rappelée ci-dessus, le degré de motivation exigé dépend de chaque cas particulier et peut même être sommaire (cf. regeste JAAC 63.88 « le dossier doit au moins contenir les questions auxquelles le candidat a répondu correctement, les lacunes constatées et éventuellement les réponses correctes » ; cf. également BENOÎT BOVAY, Procédure administrative, Berne 2002, p. 228). Dans le cas présent, il convient de constater que le recourant connaissait de manière relativement bien détaillée, suite aux prises de position du 5 mars 2007, les thèmes traités, les questions y relatives et l'appréciation de ses réponses par les experts ; les lacunes dans les connaissances du recourant - ayant conduit à une évaluation insuffisante de sa prestation - étaient suffisamment reconnaissables, de sorte que ce dernier était parfaitement en mesure de défendre ses droits. Or, contre toute attente et alors qu'il avait tout loisir d'y procéder en temps utile, le recourant n'a pas profité, depuis les prises de position du 5 mars 2007, pour faire valoir de manière substantielle, convaincante et précise les éventuels arguments complémentaires à l'appui de son recours. Au contraire, il a fait preuve à cet égard d'une passivité difficilement compréhensible.

Par conséquent, quand bien même elle aurait pu être davantage développée, il n'en demeure pas moins que la motivation de la Commission d'examen s'avérait suffisante pour que le recourant fût largement en mesure d'en apprécier la portée et la déférer à une instance supérieure en connaissance de cause. Ladite Commission d'examen a donc respecté son devoir de motivation s'agissant de la note attribuée à l'épreuve orale de droit fiscal.

6.3 Le grief formel de la violation du droit d'être entendu est en conséquence infondé et doit être rejeté.

7.

En relation avec son travail de diplôme, le recourant invoque une violation de son droit d'être entendu à plusieurs titres (consid. 7.1 à 7.3). Il considère ensuite que le règlement d'examen serait lacunaire et arbitraire quant aux modalités d'organisation du travail de diplôme et consacrerait une inégalité de traitement (consid. 8). Il fait enfin valoir que les art. 9 et 14 du règlement d'examen auraient été violés en l'espèce (consid. 9).

Ces griefs seront examinés par le Tribunal de céans avec un plein pouvoir d'examen conformément à la jurisprudence précitée (cf. consid. 2).

7.1 Le recourant critique le fait que l'OFFT ne se soit pas prononcé dans la décision attaquée du 8 octobre 2007 sur les griefs invoqués en rapport avec son travail de diplôme. Selon lui, c'est à tort que l'autorité inférieure n'a pas tenu compte de la modification apportée au règlement en 2004 et considéré de ce fait qu'il n'avait pas d'intérêt digne de protection à ce qu'une autorité se prononce sur ces griefs.

Dans sa réponse au recours, l'autorité inférieure a admis n'avoir, à tort, pas tenu compte de la modification du 15 octobre 2004 apportée à l'art. 28 let. b du règlement d'examen de 1995 aux termes de laquelle la note du travail de diplôme doit également être prise en compte pour le calcul de la moyenne pondérée. L'autorité inférieure s'est par conséquent déterminée au sujet des griefs invoqués par le recourant dans sa réponse au recours et dans sa duplique. Elle a ainsi proposé que la note de 4.0 pour le travail de diplôme soit confirmée et a conclu au rejet du recours.

Il convient d'emblée de constater que l'autorité inférieure n'a pas satisfait à son devoir minimum de motivation découlant de l'art. 29 Cst. (cf. consid. 6.1) dans la mesure où elle a omis dans sa décision du 8 octobre 2007 de se prononcer sur les griefs invoqués au sujet du travail de diplôme dont la note doit être prise en compte pour le calcul de la moyenne pondérée du recourant. Toutefois, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, il est possible, à certaines conditions, de réparer après coup une violation du droit d'être entendu, en particulier lorsque la décision entachée est couverte par une nouvelle décision qu'une autorité supérieure - jouissant d'un pouvoir d'examen au moins aussi étendu - a prononcée après avoir donné à la partie lésée la possibilité d'exercer effectivement son droit d'être entendu. Une telle guérison se révèle cependant exclue en cas de violation particulièrement grave des droits des parties et doit demeurer exceptionnelle (ATF 126 I 68 consid. 2, ATF 124 II 132 consid. 2d).

En l'espèce, dans le cadre de l'échange d'écritures devant le Tribunal de céans, l'OFFT s'est déterminé au sujet des griefs relatifs à l'examen du travail de diplôme. L'autorité inférieure a en effet précisé

les raisons pour lesquelles elle estimait que les dispositions du règlement d'examen concernant l'organisation du travail de diplôme n'étaient pas arbitraire et ne consacraient pas d'inégalité de traitement entre les candidats. Elle a également considéré que l'expert Y._____ exposait, dans ses prises de position du 14 mars et 26 juin 2007, de manière circonstanciée pour quels motifs le recourant ne méritait pas une note supérieure à 4.0 ; elle a estimé que l'appréciation de l'expert n'était pas insoutenable. De plus, le recourant a eu l'occasion, dans sa réplique du 7 février 2008, de se déterminer au sujet de la motivation développée par l'autorité inférieure devant le Tribunal de céans lequel dispose d'une cognition aussi étendue que l'OFFT en fait et en droit. La violation du droit d'être entendu doit donc être considérée comme guérie. Un renvoi à l'autorité inférieure prolongerait en effet inutilement la procédure et heurterait le principe de l'économie de procédure.

7.2 Dans ses écritures, le recourant invoque une violation de son droit d'être entendu dans la mesure où les experts n'auraient pas justifié de manière suffisante la note attribuée à son travail de diplôme ; en particulier, la prise de position de l'expert du 26 juin 2007 serait lacunaire et incomplète. De plus, il estime que l'autorité inférieure ne s'est pas suffisamment exprimée au sujet de la correction matérielle de son travail de diplôme invoquant un défaut de motivation.

7.2.1 En l'espèce, la Commission d'examen a attribué la note 4.0 au recourant pour son travail de diplôme (y c. colloque) pour lequel celui-ci a obtenu 69 pts sur les 170 pts disponibles. Les experts ont, dans leurs prises de position des 14 mars et 26 juin 2007, exposé les motifs de l'évaluation de ce travail de diplôme par les deux examinateurs. Dans celle du 26 juin 2007, les experts ont, pour chacune des questions traitées dans le travail écrit, indiqué de manière suffisamment détaillée les faiblesses constatées ainsi que les éléments manquant pour obtenir l'ensemble des points. Ils ont en outre exposé la comptabilisation des points en pourcentage témoignant du résultat du recourant pour chacun des problèmes présentés. Quant à la forme, ils ont estimé que la présentation générale, la table des matières et des abréviations ainsi que la bibliographie étaient excellentes ; la structure du texte, sa clarté et le style rédactionnel ont été jugés bons. En revanche, ils ont qualifié de faible à moyen le nombre de justifications (notes de bas de page) fournies. Force est dès lors de constater que les examinateurs ont justifié de manière relativement circonstanciée, en particulier dans la prise de position du

26 juin 2007, les raisons pour lesquelles le travail de diplôme du recourant ne méritait pas une note supérieure à 4.0 de sorte que celui-ci était en mesure de faire valoir ses arguments sur le fond. La motivation de la Commission d'examen répond, en effet, aux exigences découlant de la jurisprudence telle qu'exposée ci-dessus (cf. consid. 6) ; ladite Commission a donc satisfait à son devoir de motivation et le grief du recourant, infondé, doit être rejeté.

7.2.2 Concernant la correction matérielle du travail de diplôme, il convient de relever que, en matière d'examen, une autorité de recours fait preuve d'une réserve toute particulière (cf. consid. 2) ; elle se borne à vérifier que l'autorité chargée d'apprécier l'examen ne se soit pas laissée guider par des considérations étrangères à l'examen ou de toute évidence insoutenables pour d'autres raisons (ATF 131 I 467 consid. 3.1 et les réf. cit.). En l'espèce, l'autorité inférieure a examiné l'appréciation du travail de diplôme dans son ensemble en se rapportant à la prise de position des experts. Cette démarche lui a permis de constater que ceux-ci avaient motivé de manière convaincante et suffisamment détaillée l'évaluation portée sur les réponses données par le recourant ; elle a, par conséquent, estimé que celle-ci s'avérait soutenable. Force est par ailleurs de relever que, en l'espèce, le recourant n'a apporté aucun élément concret de nature à démontrer que sa prestation méritait une meilleure notation. Ce dernier a au demeurant déjà bénéficié d'une notation généreuse dès lors que, selon le barème des notes, il aurait dû obtenir une note de 3.5 (69 pts) ; les experts ont toutefois augmenté la note finale à 4.0 dans la mesure où le nombre de points obtenus était à la limite supérieure pour la note de 3.5 et compte tenu de l'excellente prestation orale fournie (cf. prise de position du 14 mars 2007).

Sur le vu de l'ensemble de ce qui précède et compte tenu de son pouvoir d'appréciation en la matière, la manière de procéder de l'OFFT s'avère pleinement conforme aux exigences jurisprudentielles relatives au droit d'être entendu si bien qu'une violation de l'art. 29 al 2 Cst. ne saurait être reconnue.

7.3 Le recourant fait également valoir que son droit d'être entendu a été violé dans la mesure où il n'a pas eu accès à son travail de diplôme corrigé.

Le droit d'être entendu a pour corollaire le droit pour l'intéressé de prendre connaissance du dossier. Le droit de consulter le dossier s'étend à tous les actes essentiels de la procédure, à savoir ceux qui ont servi de base à la décision litigieuse (ATF 121 I 225 consid. 2a). L'accès au dossier comprend le droit de consulter des pièces au siège de l'autorité, de prendre des notes et de faire des photocopies, pour autant qu'il n'en résulte pas un surcroît de travail excessif pour l'autorité (ATF 131 V 35 consid. 4.2). La garantie du droit d'être entendu n'impose pas que celui qui a passé un examen ait la faculté de s'exprimer sur ses prestations avant une décision négative au sujet de cet examen, ni qu'il ait le droit de consulter à ce stade le dossier de la Commission d'examen. L'accès au dossier ne peut être reconnu qu'après coup afin de vérifier l'appréciation du travail d'examen et, le cas échéant, afin de préparer un recours contre la décision constatant les résultats. C'est pourquoi le candidat a en principe le droit de consulter ses propres épreuves d'examen (ATF 121 I 225 consid. 2b ; JAAC 64.122 consid. 3).

En revanche, la consultation de documents administratifs internes est en principe refusée. On qualifie de documents administratifs internes ceux qui ne revêtent pas le caractère de preuves dans une procédure, mais qui sont d'usage interne et sont destinés à faciliter la tâche de l'organe de décision, qui doit se former une opinion sur l'affaire à traiter (p. ex. projets, propositions, notes, rapports, etc.). En ne donnant aucun droit à la consultation de ces documents, on empêche que soient entièrement divulgués d'autres éléments que ceux que l'organe administratif a considérés comme décisifs ou qui ont été mentionnés dans la motivation de la décision elle-même. Cela étant, la distinction entre documents internes et autres documents est discutée dans la doctrine (ATF 125 II 473 et les réf. cit.).

En l'espèce, le recourant se plaint de ne pas avoir pu consulter l'exemplaire de son travail de diplôme corrigé par les experts. A titre liminaire, il convient de relever qu'il est évident que le recourant est déjà en possession d'une copie vierge du travail de diplôme remis à la Commission d'examen et qu'il connaît donc son contenu ; celui-ci a en effet disposé de plusieurs jours pour rédiger ce travail qu'il a ensuite dû transmettre en plusieurs exemplaires à la Commission d'examen pour évaluation. Il ne prétend d'ailleurs pas le contraire. Il critique donc en réalité le fait de ne pas avoir eu accès aux notes et commentaires des examinateurs figurant sur ce document.

Le document dont la consultation est demandée se révèle un relativement long travail de rédaction effectué par le recourant. Il ne s'agit pas d'un examen ordinaire composé d'une multitude de questions appelant des réponses bien précises. La correction d'un tel travail ne peut donc s'effectuer que de manière globale. C'est, au demeurant, ce qui ressort des prises de position des experts des 14 mars et 26 juin 2007 dont une copie a été transmise au recourant. En particulier, dans celle du 26 juin 2007, les experts exposent de manière relativement bien détaillée et circonstanciée les lacunes constatées dans le travail du recourant et les points qui ont été attribués à chaque partie de ce travail. Le recourant a donc pu prendre connaissance, à cette occasion, des fondements de la notation de sa prestation écrite par les experts (cf. consid. 7.2). Au surplus, il n'y avait pas lieu de transmettre au recourant la copie corrigée par les experts de son travail de diplôme dès lors que celle-ci ne comporte que deux à trois brèves remarques isolées ne présentant pas d'intérêt majeur et que tous les éléments décisifs à l'origine de l'évaluation de ce travail de diplôme sont mentionnés dans les prises de position précitées des experts. De plus, il faut relever que de tels commentaires des experts sont assimilés à des notes personnelles à caractère interne dont la consultation ne saurait, par conséquent, être déduite de l'art. 29 al. 2 Cst. (cf. décision non publiée de la Commission de recours du Département fédéral de l'économie publique [95/4K-051]du 19 septembre 1996 consid. 4.4).

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

8.
Le recourant fait encore valoir que le règlement d'examen est lacunaire et arbitraire s'agissant des dispositions relatives au travail de diplôme dès lors qu'il ne prescrit aucune mesure susceptible de permettre à la Commission d'examen de s'assurer que la prestation du candidat découle d'un travail individuel. Il en résulte, selon lui, une inégalité de traitement par rapport aux candidats ayant bénéficié de l'aide d'un tiers. Il invoque à cet égard le nouveau règlement d'examen.

8.1 La protection de l'égalité (art. 8 Cst.) et celle contre l'arbitraire (art. 9 Cst.) sont étroitement liées. Une norme est arbitraire lorsqu'elle

ne repose pas sur des motifs sérieux et objectifs ou n'a ni sens ni but. Elle viole le principe de l'égalité de traitement lorsqu'elle établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à réglementer ou lorsqu'elle omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et lorsque ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente. Il faut que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante (ATF 129 I 113 consid. 5.1). L'inégalité de traitement apparaît ainsi comme une forme particulière d'arbitraire, consistant à traiter de manière inégale ce qui devrait l'être de manière semblable ou inversement (ATF 127 I 185 consid. 5, ATF 125 I 1 consid. 2b/aa et les réf. cit.).

8.2 En l'état, il s'agit de déterminer si le règlement se révèle, quant à l'organisation du travail de diplôme, compatible avec l'interdiction de l'arbitraire et le principe de l'égalité de traitement.

Le règlement d'examen stipule que le candidat joint à son travail de diplôme une déclaration précisant qu'il a élaboré lui-même ce travail, sans aucun recours à des tiers. Il prévoit une sanction d'exclusion en cas de tricherie du candidat (art. 24 al. 4 du règlement d'examen). Le nouveau règlement d'examen entré en vigueur le 1er janvier 2007 - qui s'est appliqué pour la première fois à la période d'examen de 2008 - ne fait qu'alourdir la sanction prévue mais ne modifie pas la forme même du travail de diplôme qui doit toujours être rédigé de manière indépendante et sans l'aide de tiers (art. 5.3.2 du nouveau règlement d'examen). Il apparaît donc que le règlement d'examen soumet tous les candidats au même régime en exigeant de ceux-ci un travail élaboré de manière individuelle sans l'aide de tiers. Par conséquent, dit règlement ne consacre, de manière générale et abstraite, aucune inégalité de traitement des candidats quant à l'appréciation de leur travail de diplôme.

En relation avec les reproches formulés par le recourant quant à l'impossibilité pour la Commission d'examen de garantir cette égalité de traitement entre les candidats, il convient de relever que ladite Commission s'assure que la rédaction du travail de diplôme constitue le fruit d'un travail individuel au moyen de la déclaration des candidats et de la sanction prévue en cas de tricherie. La sanction découlant du non-respect de l'exigence d'un travail individuel doit, en effet,

dissuader les candidats à recourir à l'aide de tiers pour le rédiger. Par ailleurs, à l'occasion du colloque, les examinateurs interrogent les candidats afin de vérifier qu'ils maîtrisent le sujet traité ; le colloque constitue ainsi un moyen supplémentaire afin déterminer si le candidat a travaillé de manière indépendante. Si, comme le relève l'autorité inférieure, le contrôle effectué par la Commission d'examen sur d'éventuelles tricheries ne paraît certes pas infaillible, celle-ci possède l'expérience et les compétences nécessaires pour mener à bien cette tâche. Au demeurant, une éventuelle tricherie de la part d'un autre candidat n'accorderait pas un droit au recourant de répéter son examen de travail de diplôme.

8.3 Sur le vu de l'ensemble de ce qui précède, il appert que les griefs d'arbitraire et d'inégalité de traitement du règlement doivent être rejetés.

9.
Dans son mémoire de réplique, le recourant soutient que le règlement d'examen a été violé en ce qu'il garantit, à son art. 14, le caractère contradictoire d'une appréciation. Il allègue que durant toute la procédure de recours devant l'autorité inférieure, seul l'expert Y._____ a pris position au sujet de l'évaluation de son travail de diplôme, le second expert ne s'étant jamais manifesté durant dite procédure. A cet égard, il relève qu'une partie importante de la donnée du travail de diplôme (question A parties I et II et question B) correspond à un cas réel qu'il traite actuellement dans le cadre de son activité professionnelle auprès de l'Administration fédérale des contributions (AFC) ; or, l'expert Y._____ représenterait une des parties impliquées dans cette affaire. Il précise que la position défendue par l'AFC et celle dudit expert sont diamétralement opposées. Dans ces circonstances, il met en doute l'indépendance dudit expert garantie à l'art. 9 du règlement d'examen. Il considère, par conséquent, qu'il est d'autant plus important que l'évaluation s'effectue de manière contradictoire in casu afin de garantir une évaluation neutre.

L'autorité inférieure a, quant à elle, estimé, s'agissant de l'évaluation du travail de diplôme, qu'il n'est pas nécessaire que les deux experts se prononcent sur le recours des candidats ; il se peut qu'un seul des experts rédige la prise de position justifiant l'évaluation de l'épreuve alors même qu'ils étaient deux à procéder à la correction initiale.

Quant au grief d'impartialité invoqué à l'encontre d'un des experts, l'OFFT relève que le recourant n'a pas fait état de cet élément au cours de la procédure de recours devant lui et considère, par conséquent, que ce motif de récusation a été invoqué tardivement.

9.1 L'art. 14 du règlement d'examen prévoit que deux examinateurs au moins corrigent et évaluent les travaux écrits, procèdent aux examens oraux et attribuent les notes.

Contrairement à ce que soutient le recourant, le caractère contradictoire de l'appréciation de son travail de diplôme a été respecté dès lors que deux examinateurs ont fixé ensemble la note finale, sur la base du travail écrit de diplôme et de la prestation orale y relative (colloque) (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2P.205/2006 du 19 décembre 2006 consid. 3.3.2). Le recourant ne prétend d'ailleurs pas que son travail de diplôme n'aurait pas été évalué de concert par les deux experts. Il critique plutôt le fait que lors de la procédure de recours, seul un expert se soit déterminé par écrit au sujet de l'évaluation de sa prestation. Il n'est toutefois pas nécessaire pour que le caractère contradictoire d'une appréciation soit garanti que les deux examinateurs se prononcent chacun séparément sur les griefs développés par le recourant. Il ressort par ailleurs clairement des prises de position des 14 mars 2007 et 26 juin 2007 établies par l'expert Y._____ que ce dernier se prononce au nom des deux experts. Il mentionne en particulier les considérations qui ont été émises par les deux experts pour aboutir à la notation finale ; il précise notamment que, compte tenu de la très bonne prestation orale offerte par le recourant, sa note finale a été montée à 4.0 alors que le nombre de points obtenus équivalait à une note de 3.9. De la sorte, il appert des pièces versées au dossier que les prestations écrite et orale du travail de diplôme du recourant ont été examinées en conformité avec la disposition précitée du règlement d'examen.

9.2 Le recourant met également en cause l'indépendance de l'examinateur au sens de l'art. 9 al. 2 du règlement d'examen concernant la récusation.

A titre liminaire, il convient de signaler que 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).

9.2.1 L'art. 9 al. 2 du règlement d'examen prévoit que tout examinateur qui ne serait pas indépendant à l'égard d'un candidat, notamment en raison de liens de parenté ou de relations professionnelles passées, actuelles ou prévues, devra se récuser. Cette norme juridique est conçue de la même manière que l'art. 10 al. 1 let. d PA disposant que les personnes appelées à rendre ou à préparer une 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. A cet égard, on retrouve la même expression allemande («befangen sein») dans les deux textes, alors que cette expression a été traduite en français dans la PA par « avoir une opinion préconçue » et dans le règlement d'examen par « ne pas être indépendant » (cf. JAAC 61.33 consid. 6.1). Les motifs de récusation évoqués dans le règlement d'examen sont énumérés à titre exemplatif comme cela ressort du texte par l'emploi du mot « notamment » (« insbesondere »). Il s'agit donc, dans les deux textes, d'une clause générale permettant de récuser une personne à certaines conditions. La récusation s'impose lorsqu'il existe des circonstances de nature à faire naître le doute sur l'impartialité de la personne appelée à rendre une décision en raison d'une opinion préconçue (cf. PIERRE MOOR, Droit administratif, vol. II, Berne 2002, p. 239 ss, BOVAY, op. cit., p. 108 ss, STEPHAN BREITENMOSER/MARION SPORI FEDAIL, in : Bernhard Waldmannn/ Philippe Weissenberger [éd.], Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, ad art. 10, n° 2 ss). Force est donc de constater que la disposition du règlement d'examen ne va pas au-delà de la portée de l'art. 10 al. 1 let. d PA mais qu'elle constitue en fait une simple redite.

Les autres motifs de récusation figurant à l'art. 10 PA (let. a à c) sont réglés avec précision : dans ces cas, la loi présume qu'il y a opinion préconçue et, partant, déclare inhabile à rendre ou à préparer une décision la personne qui a un intérêt personnel dans l'affaire (let. a) ou encore qui a des liens de parenté ou d'alliance (let. b) ou des rapports de représentation (let. c) avec une partie (JAAC 61.33 consid. 6.1).

Les motifs de récusation contenus à l'art. 10 PA sont énumérés de manière exhaustive (ATF 112 V 206 consid. 2) et entraîne obligatoirement la récusation (cf. MOOR, op. cit., p. 239, BOVAY, op. cit.,

p. 105 ; JAAC 68.122 consid. 3 b/aa). Ainsi, même si les motifs de récusation évoqués ci-dessus ne figurent pas expressément dans le règlement d'examen, ils s'appliquent d'office à toute procédure d'examen (art. 2 al. 2 PA en relation avec art. 4 PA). En l'espèce, il appert des pièces versées au dossier qu'aucune des hypothèses visées à l'art. 10 al. 1 let. a à c PA n'entre en ligne de compte. Reste donc à examiner s'il existe un motif de récusation au sens de la clause générale (art. 10 al. 1 let. d PA et art. 9 al. 2 du règlement d'examen).

9.2.2 Selon la clause générale de l'art. 10 al. 1 let. d PA, la récusation s'impose lorsqu'il existe des circonstances de nature à donner l'apparence d'une opinion préconçue dans une affaire. Il peut s'agir soit d'un comportement subjectif de la personne, soit de certains faits objectifs de fonctionnement ou d'organisation (cf. MOOR, op. cit., p. 239 ss, BOVAY, op. cit., p. 108 ss). Pour que l'impartialité d'une personne appelée à rendre ou à préparer une décision soit suspecte, il ne suffit pas qu'il existe dans l'esprit d'une partie un sentiment de méfiance, il faut encore que ce sentiment repose sur des raisons objectives. Doctrine et jurisprudence insistent sur la nécessité d'une justification objective (ATF 128 V 82 consid. 2a, ATF 125 I 122 consid. 3a ; BOVET, op. cit., p. 109, BREITENMOSER/SPORI FEDAIL, op. cit., ad art. 10, n° 2 ss).

9.2.3 A l'appui de son grief de manque d'impartialité de l'expert, le recourant allègue en substance que, (...), il traite actuellement un cas réel dont l'objet correspondrait en grande partie à la donnée de son travail de diplôme et dont l'expert Y._____ représenterait une des parties impliquées partageant un avis totalement opposé à celui de l'AFC. Il sied en particulier de souligner que le recourant ne soutient pas que les circonstances invoquées à l'appui du motif de récusation de l'expert existaient déjà au moment de l'évaluation initiale de son travail de diplôme en 2006 ou que ces circonstances étaient prévisibles ; on notera d'ailleurs que cette demande de récusation n'est apparue qu'au stade de la réplique devant le Tribunal de céans. Il invoque en effet uniquement le manque d'indépendance de l'expert en relation avec ses prises de position des 14 mars et 26 juin 2007 rédigées suite à la contestation par le recourant de la notation de sa prestation. Or, le fait que l'expert représente une partie impliquée dans une affaire pendante actuellement devant l'autorité auprès de laquelle est employé le recourant ne permet pas encore objectivement et raisonnablement de considérer que, au moment de l'évaluation initiale du travail de diplôme, l'expert avait une idée préconçue qui l'aurait

obligé à se récuser. Le recourant n'invoque, en effet, aucun élément de nature à démontrer que sa prestation aurait été évaluée de façon non objective par l'expert. Par ailleurs, il y a lieu de rappeler que, dans les prises de position ultérieures des 14 mars et 26 juin 2007, l'expert Y._____ ne fait qu'exposer les motifs qui ont conduit à la notation contestée du travail de diplôme ; en effet, cet expert - dont l'impartialité est remise en cause - ne fait qu'entériner l'évaluation initiale effectuée de manière conjointe et la justifier.

Le grief du recourant est ainsi mal fondé et doit être rejeté, la question de savoir si la critique du recourant apparaît tardive, comme le prétend l'autorité inférieure, pouvant dès lors rester indécise.

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

10.
Enfin, le recourant conteste l'évaluation matérielle de son examen oral de fiscalité par les experts en faisant valoir que celle-ci s'avère arbitraire.

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

En l'espèce, force est de constater que le recourant se contente de qualifier d'arbitraire l'appréciation de son examen oral sans apporter le moindre élément susceptible de mettre en doute l'évaluation des experts. A cet égard, il prétend qu'il n'a pas été en mesure de faire valoir ses arguments puisqu'il ne disposait pas de l'évaluation détaillée de son examen oral par les experts. Or, comme vu précédemment (cf. consid. 6.2), ceux-ci ont, contrairement à ce qu'affirme le recourant, reconstitué de manière suffisamment complète le déroulement de l'examen litigieux mettant en avant les nombreuses lacunes constatées dans les connaissances du candidat. Ainsi, malgré une énumération relativement bien détaillée par les experts des questions et thèmes traités ainsi que de l'appréciation des réponses du recourant, ce dernier n'a fait que remettre en cause de manière générale l'appréciation globale de son examen oral, sans exposer de manière précise et circonstanciée ce qu'il conteste. Par ailleurs, il sied de relever qu'un des deux experts a précisé, dans sa prise de position du 5 mars 2007, qu'il diminuerait la note attribuée d'un demi-point s'il devait réévaluer la prestation du recourant. Dans ces conditions et compte tenu du fait qu'il doit faire preuve d'une retenue toute particulière en matière d'examen (cf. consid. 2), le Tribunal de céans ne voit pas de raison de mettre en doute l'appréciation convaincante portée par les examinateurs.

Dans ces circonstances, il appert que l'appréciation de l'examen oral du recourant posée par la première instance et l'autorité inférieure ne s'avère pas arbitraire et doit par conséquent être confirmée.

11.
Au regard de la marge dans laquelle il a échoué, il convient encore d'examiner si le recourant entre dans la catégorie des cas limites.

La loi sur la formation professionnelle ne prévoit pas de réglementation générale sur les cas limites. Dans la mesure où tant le règlement d'examen que les directives d'application du règlement d'examen ne prévoient pas non plus une telle réglementation, il appartient en principe à la Commission d'examen d'établir une règle pour le traitement des cas limites lorsqu'elle estime opportun d'en arrêter une. La définition ainsi que le contenu de la notion de cas limite appartiennent à la liberté d'appréciation de ladite commission. Cette réglementation doit être soutenable et respecter l'égalité de traitement

des candidats (ATAF 2007/6 consid. 5.1). Dans la présente affaire, la Commission d'examen a édicté une réglementation des cas limites lors de sa séance du 3 novembre 2006. Il ressort du procès-verbal de cette séance que la note relative au travail de diplôme est exclue de la réglementation des cas limites. La Commission d'examen a en outre décidé, s'agissant des examens oraux, d'octroyer un demi-point de note supplémentaire, dans la mesure où cela conduit à la réussite du candidat, seulement à la condition que les deux experts soient d'accord pour augmenter la note en cause. L'augmentation de la note de l'examen oral de fiscalité n'est toutefois possible que si seule une des deux notes relatives au travail de diplôme et à l'examen écrit de fiscalité est insuffisante. Les experts ont loisir de la sorte, si la notation n'est tout juste pas suffisante, d'indiquer dans leurs notes personnelles que la note du candidat pourrait éventuellement être augmentée si celui-ci se trouvait dans une situation de cas limite, une fois les résultats connus dans les autres branches. Dans le cas d'espèce, respectivement la Commission d'examen et les deux experts ont confirmé, par courriers des 26 et 29 juin 2007 ainsi que dans les prises de position du 5 mars 2007, que la prestation du recourant lors de l'examen oral de fiscalité était insuffisante et n'ont pas approuvé une augmentation de la note attribuée.

Dans ces circonstances, force est de constater que la situation dans laquelle se trouve le recourant ne saurait être considérée comme un cas limite selon la réglementation établie.

12.
Sur le vu de l'ensemble de ce qui précède, il y a lieu de maintenir les notes obtenues par le recourant à l'examen oral de fiscalité et à son travail de diplôme. La moyenne pondérée des épreuves orale et écrite de fiscalité ainsi que du travail de diplôme s'élève, par conséquent, à 3.9. Cette dernière étant inférieure à la note prescrite de 4.0, l'échec du recourant à l'examen professionnel supérieur d'expert fiscal 2006 doit ainsi être confirmé.

13.
Par voie de conséquence, il y a lieu de constater que la décision entreprise ne viole pas le droit fédéral et ne traduit pas un excès ou un abus du pouvoir d'appréciation. Elle ne relève pas non plus d'une constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents et n'est pas

inopportune (art. 49 PA). Dès lors, mal fondé, le recours doit être rejeté.

14.

14.1 Les frais de procédure comprenant l'émolument judiciaire et les débours sont mis à la charge de la partie qui succombe (art. 63 al. 1 PA et art. 1 al. 1 du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). L'émolument judiciaire est calculé en fonction de la valeur litigieuse, de l'ampleur et de la difficulté de la cause, de la façon de procéder des parties et de leur situation financière (art. 2 al. 1 1ère phrase et 4 FITAF).

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

14.2 L'autorité de recours peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement obtenu gain de cause une indemnité pour les frais indispensables et relativement élevés qui lui ont été occasionnés (art. 64 al. 1 PA). Les autorités fédérales et, en règle générale, les autres autorités parties n'ont pas droit à des dépens (art. 7 al. 3 FITAF).

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

15.
La voie du recours en matière de droit public au Tribunal fédéral n'étant pas ouverte en matière de décisions sur le résultat d'examen (art. 83 let. t de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]), le présent arrêt est par conséquent définitif.

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est rejeté.

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

3.
Il n'est pas alloué de dépens.

4.
Le présent arrêt est adressé :

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

Le Président du collège :	La Greffière :
Jean-Luc Baechler	Sandrine Arn

Expédition : 18 mars 2009