Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour II
B-1660/2014

Arrêt du 28 avril 2015

Composition

Pascal Richard (président du collège),
Ronald Flury, Frank Seethaler, juges,
Muriel Tissot, greffière.

Parties

X._____,
représenté par Me Serge Vittoz, avocat, CPV Partners,
recourant,

contre

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

Commission d'examen de l'examen professionnel supérieur d'expert/e fiscal/e,
Jungholzstrasse 43, case postale 5026, 8050 Zurich,
représentée par Me Magalie Wyssen, SLB Etude d'avocats,
première instance.

Objet

Examen professionnel supérieur d'expert fiscal.

Faits :

A.
X._____ (ci-après : le recourant) s'est présenté, pour la seconde fois, à l'examen professionnel supérieur d'expert fiscal lors de la session 2012.

Par décision datée du 25 octobre 2012, la Commission d'examen de l'examen professionnel supérieur d'expert/e fiscal/e (ci-après : la première instance) a informé le recourant de son échec audit examen.

B.

B.a Par écritures du 29 novembre 2012, le recourant a recouru contre dite décision auprès du Secrétariat d'Etat à la formation, à la recherche et à l'innovation SEFRI (ci-après : l'autorité inférieure), en concluant, sous suite de frais et dépens, à son annulation et à sa réformation, en ce sens qu'il est constaté la réussite de l'examen professionnel supérieur d'expert fiscal 2012. A l'appui de ses conclusions, il a contesté les notes obtenues aux examens écrits de fiscalité et d'économie d'entreprise et aux examens oraux de fiscalité et "exposé succinct". Au titre de moyens de preuve, il a requis en particulier la production de ses propres notes manuscrites, prises durant le temps de préparation de l'exposé succinct.

B.b Dans un mémoire complémentaire du 18 janvier 2013, le recourant a développé la motivation de son recours. En particulier, il a relevé que son examen écrit de fiscalité avait été sous-évalué. Reprenant une à une les 21 questions contestées de son examen, il a respectivement exposé pour chacune d'elles en quoi il estimait qu'il aurait dû obtenir davantage de points et requis des examinateurs des explications quant aux raisons pour lesquelles il n'avait pas obtenu plus de points. Se fondant sur son souvenir, il a ensuite relaté, de manière très détaillée, le déroulement de l'épreuve orale "exposé succinct". Il a en substance indiqué avoir comparé les différences entre l'ancienne et la nouvelle circulaire de l'Administration fédérale des contributions (AFC), en relevant les critères cumulatifs d'exclusion de la qualification du commerce professionnel de titres, à savoir six critères pour l'ancienne circulaire et cinq pour la nouvelle. Il a ensuite affirmé avoir mentionné certains principes concernant la fortune privée, les distinguant de ceux liés à la fortune commerciale et cité les bases légales relatives au gain en capital sur la fortune privée et la fortune commerciale. Il a encore soutenu avoir conclu son exposé en énumérant les quelques améliorations apportées par la nouvelle circulaire et, *a contrario*, émis des critiques quant à celle-ci. Il a ainsi argué que l'administration fiscale aurait dû aller plus loin, notamment

en traitant les autres milieux (immobilier, art et vin) auxquels le gain en capital franc est requalifié de rendement imposable. Il a ajouté avoir présenté son sujet de manière structurée, avec des parties bien distinctes (introduction, développement, conclusion) et un déroulement logique. Il a également reconnu que, compte tenu du niveau de stress important pour ce dernier examen, il a parfois pu paraître peu sûr de lui. Néanmoins, il considère que son exposé était "plus que suffisant", si bien qu'il mériterait au minimum la note de 4.0. Il a enfin soulevé un grief de nature formelle, exposant que la première instance aurait décidé d'augmenter de manière arbitraire les notes des examens oraux et/ou du travail de diplôme de certains candidats romands en vue d'atteindre un taux de réussite plus élevé en Romandie.

B.c Invitée à se prononcer sur le recours, la première instance a, par courrier du 26 mars 2013, transmis à l'autorité inférieure les prises de position des experts s'agissant des examens écrits de fiscalité et d'économie d'entreprise et des épreuves orales de fiscalité et "exposé succinct". Elle a conclu au rejet du recours.

B.d A la demande de l'autorité inférieure, la première instance s'est en particulier prononcée, dans un courrier du 21 juin 2013, sur le grief formel soulevé par le recourant. Elle a ainsi indiqué avoir décidé d'augmenter d'un demi-point les notes du travail de diplôme et de l'épreuve orale de fiscalité de tous les candidats romands, ceci, afin d'atteindre une égalité totale avec l'évaluation des candidats de langue allemande. Elle a en outre transmis une copie des notes manuscrites requises par le recourant.

B.e Par courrier du 15 juillet 2013, le recourant a demandé la production des statistiques de tous les examens professionnels organisés par la Société des employés de commerce (SEC suisse) des dix dernières années pour les trois régions linguistiques, ceci, afin de démontrer que les candidats romands à l'examen professionnel supérieur d'expert fiscal étaient systématiquement traités plus sévèrement et présentaient de ce fait de moins bons résultats que les autres candidats du territoire. En date du 4 octobre 2013, seules les statistiques relatives aux examens pour experts fiscaux des années 2008, 2010 et 2012 ont été communiquées au recourant.

B.f Par écritures datées du 18 novembre 2013, le recourant a encore formulé ses ultimes observations. Il a maintenu que ses examens avaient été manifestement sous-estimés. S'appuyant sur les statistiques de

réussite, selon la langue d'examen, des candidats à l'examen professionnel supérieur d'expert fiscal, il a ajouté que les experts romands avaient de manière générale, et dans son cas en particulier, émis des exigences excessives. La première instance aurait par ailleurs reconnu une inégalité de traitement – fondée sur des exigences excessives – entre les candidats romands et alémaniques, dès lors qu'elle a augmenté les notes de l'examen oral de fiscalité et du travail de diplôme de tous les candidats de langue française. Partant, il estime que la première instance aurait dû augmenter les notes de tous les examens des candidats romands. Il a ensuite relevé que les prises de position des experts sur de nombreux griefs dûment motivés n'atteignaient pas le degré de détermination exigé par la jurisprudence. En particulier, la détermination relative à l'épreuve orale "exposé succinct" est erronée et "en totale contradiction" avec le déroulement effectif de son exposé, retracé dans son mémoire complémentaire du 18 janvier 2013 et confirmé par les notes manuscrites prises durant le temps de préparation dudit examen, produites ultérieurement.

B.g Par décision datée du 24 février 2014, l'autorité inférieure a rejeté le recours. S'agissant en particulier de l'examen écrit de fiscalité, elle relève en substance que la prise de position de l'expert reflète suffisamment les lacunes constatées et que rien n'indique que le recourant aurait été victime d'une évaluation arbitraire ou qui n'aurait pas été fondée sur des éléments objectifs. Quant à l'exposé succinct, l'autorité inférieure indique que les notes manuscrites prises durant le temps de préparation de l'examen ne peuvent être prises en considération, tout comme les explications ultérieures fournies dans son mémoire complémentaire car seule la prestation orale "en direct" est évaluée. Aussi, compte tenu des explications convaincantes fournies par les experts, rien n'indique que le recourant aurait en l'espèce été évalué de manière excessivement sévère. L'autorité inférieure relève encore que le taux d'échec plus élevé chez les candidats romands ne saurait démontrer une réelle inégalité de traitement car les chiffres ne peuvent que difficilement être comparés. Les pourcentages sont en particulier peu représentatifs au vu de la différence du nombre de candidats inscrits par région linguistique. S'agissant de la décision de la première instance d'augmenter les notes de l'épreuve orale de fiscalité et du travail de diplôme des candidats romands, l'autorité inférieure relève avoir interrogé plus avant son président sur ce point. Celui-ci lui aurait indiqué avoir observé une évaluation plus sévère des candidats de la part des experts romands – dès lors que ceux-ci disposaient d'une plus grande marge d'appréciation pour ces deux examens – et qu'il se justifiait donc d'adapter le barème en conséquence

afin de rétablir une égalité de traitement entre tous les candidats de la session 2012. L'autorité inférieure rejette pour le surplus les griefs formulés à l'encontre de l'examen écrit d'économie d'entreprise et de l'épreuve orale de fiscalité.

C.
Par mémoire déposé le 31 mars 2014, le recourant a recouru contre dite décision auprès du Tribunal administratif fédéral, en concluant, sous suite de frais et dépens, à son annulation et à sa réformation, en ce sens qu'il est constaté la réussite de l'examen professionnel supérieur d'expert fiscal 2012.

Abandonnant ses griefs contre l'examen écrit d'économie d'entreprise et l'épreuve orale de fiscalité, le recourant maintient ceux dirigés contre l'examen écrit de fiscalité et l'épreuve orale "exposé succinct". Il indique en premier lieu avoir mandaté un expert fiscal breveté afin de réaliser une expertise privée sur certains de ses examens, lequel a rendu son rapport le 24 mars 2014. S'agissant de l'examen écrit, le recourant répète que la prise de position de l'expert ne répond pas aux exigences posées par la jurisprudence en la matière. Il relève que celui-ci ne s'est pas déterminé sur tous ses griefs, dûment motivés, si bien qu'il n'est pas en mesure de reconstituer son raisonnement. Reprenant ensuite une à une toutes les questions contestées de son examen, il fait valoir que l'évaluation de celui-ci est pour le reste inopportune. Il en va de même de l'évaluation de l'exposé succinct, dès lors que la prise de position des experts contredit de manière flagrante le déroulement de l'examen décrit dans son mémoire complémentaire et confirmé par ses notes manuscrites. Considérant que sa prestation était "de très loin suffisante", il estime qu'une note supérieure doit dès lors lui être attribuée. Le recourant invoque encore une violation du principe de l'égalité de traitement, en ce sens que les examinateurs romands seraient, de manière systématique, plus sévères que leurs collègues alémaniques. Aussi, dès lors que des exigences excessives ont été émises par les examinateurs romands lors de la session 2012, il demande que ses notes soient augmentées d'un demi-point pour chaque examen. Enfin, le recourant requiert, à titre de moyens de preuve, qu'un expert indépendant soit nommé afin de réévaluer les questions contestées de son examen écrit de fiscalité, si le tribunal devait considérer que l'expertise privée produite ne remplit pas les exigences requises.

D.
Invitée à se prononcer sur le recours, l'autorité inférieure a conclu à son

rejet dans ses observations responsives du 16 mai 2014. Elle a relevé qu'une expertise privée ne saurait être déterminante par rapport à l'évaluation et aux prises de position des experts, ceci, principalement dans un souci de respect de l'égalité de traitement. Elle a pour le reste renvoyé à la motivation de la décision attaquée, dès lors que le recourant n'apportait aucun élément nouveau dans son recours.

E.
Dans sa réponse, déposée dans un délai prolongé au 30 juin 2014, la première instance a également conclu au rejet du recours. Se prononçant en premier lieu sur le grief d'inégalité de traitement, elle expose que les examens écrits de fiscalité, droit et économie d'entreprise sont les mêmes en français et en allemand et qu'elle a veillé à une traduction exacte de toutes les questions d'examen et assuré qu'il soit procédé à la correction des épreuves selon des critères identiques. Aussi, il n'y a pas eu, contrairement à ce que soutient le recourant, de marge d'appréciation ou d'erreur différente selon la langue d'examen pour les épreuves écrites. Les différentes quotes-parts de réussite à l'examen constatées ne sont pas imputables à une inégalité de traitement ; elles attestent uniquement que les candidats romands ont répondu moins bien aux mêmes questions que les candidats alémaniques. Les statistiques présentées par le recourant ne permettent dès lors pas de conclure à une inégalité de traitement. Elle expose ensuite que la notation plus basse des candidats romands pour l'examen oral de fiscalité et le travail de diplôme a été corrigée par une augmentation des notes correspondantes de tous les candidats de langue française, ceci, afin de réparer l'inégalité de traitement constatée ; dès lors qu'il n'a pas été constaté d'inégalité de traitement pour l'exposé succinct, il n'y avait pas lieu à compensation.

F.
Dans un courrier du 21 juillet 2014, le recourant a réitéré sa demande de nomination d'un expert indépendant et a en outre requis de pouvoir consulter le procès-verbal de la séance de notes de la première instance au cours de laquelle il a été décidé des augmentations de notes litigieuses ou, à défaut, à ce que son contenu essentiel lui soit communiqué.

G.
Par réplique du 4 août 2014, le recourant a indiqué qu'il ne comprenait pas la raison pour laquelle seule la note de l'épreuve orale de fiscalité avait été augmentée, alors que la marge d'appréciation des examinateurs pour cette épreuve – où il existe une liste de questions préétablies – est

moins importante que celle de l'exposé succinct, où le candidat parle librement d'un thème. Aussi, il estime que les exigences excessives imposées par les experts romands doivent aboutir à l'augmentation de ses notes, du moins de celles de l'exposé succinct et de l'examen écrit de fiscalité. Il maintient enfin ses réquisitions de preuves et demande en outre à ce que la première instance explique pour quel motif l'expert F._____ a été amené à prendre position sur son examen écrit de fiscalité alors qu'il ne fait pas partie des huit experts ayant corrigé son examen, comme cela ressort des feuilles récapitulatives de points.

H.
Invitée à dupliquer, l'autorité inférieure a relevé, dans un courrier du 12 août 2014, que le procès-verbal de la séance de notes devait être traité comme un document interne à la première instance, si bien que seule la partie concernant la décision de modification du barème ne devait, le cas échéant, être communiquée au recourant. Elle a pour le reste renvoyé à ses précédentes écritures.

I.
Dans sa duplique, déposée dans un délai prolongé au 22 septembre 2014, la première instance a notamment relevé n'avoir jamais constaté une exigence excessive mais une inégalité statistique entre les deux langues pour les examens "Fiscalité oral" et "Travail de diplôme et colloque". Elle précise ensuite que les experts de l'épreuve orale de fiscalité établissent eux-mêmes la liste des questions, de sorte que la marge d'appréciation est plus grande que pour l'exposé succinct, où le thème est préétabli par elle. Elle considère encore que l'expertise privée commandée par le recourant n'a aucune valeur, dès lors que son seul but était de "trouver" des points supplémentaires en faveur du recourant. Relevant enfin être libre de déléguer la prise de position à une personne de son choix, elle indique que F._____, expert fiscal diplômé, était expert correcteur aux examens de diplôme 2012 et est hautement compétent pour se prononcer sur les contestations du recourant.

J.
Par ordonnance du 25 septembre 2014, le juge instructeur a informé le recourant qu'il renonçait pour l'heure à ordonner les mesures d'instruction requises, dès lors que la question de savoir si celles-ci s'avéraient nécessaires ne serait examinée que dans le cadre de l'arrêt final.

K.
Invité à déposer d'éventuelles remarques, le recourant a rappelé, dans un

courrier daté du 29 septembre 2014, que la première instance – qui soutient n'avoir jamais constaté une exigence excessive – a augmenté les notes des candidats romands pour les deux examens précités pour le motif que les experts francophones avaient été plus sévères que leurs collègues alémaniques. Il avance à cet égard que l'"inégalité statistique" constatée par la première instance existe également pour l'exposé succinct. Quant au "libre choix" de l'expert désigné pour prendre position sur les examens, le recourant relève que ceci est contraire à la jurisprudence en la matière qui veut que ce soit les experts dont les notes sont contestées qui se déterminent sur le recours. Partant, il considère que son droit d'être entendu n'a pas été respecté et fera valoir sa violation si le tribunal de céans devait ne pas nommer d'expert indépendant. De même, il indique que, si la première instance devait persister à nier l'existence d'exigences excessives en lien avec l'exposé succinct, il requerrait des débats au sens de l'art. 57 al. 2 de la loi fédérale sur la procédure administrative. Il réitère pour le reste l'ensemble de ses réquisitions de preuve.

L.
En réponse, l'autorité inférieure a indiqué par écritures déposées, après prolongation de délai, le 4 novembre 2014 que la première instance disposait non seulement de la compétence de décider de la réussite ou de l'échec d'un candidat sur la base des résultats obtenus mais également d'une certaine marge de manœuvre dans l'élaboration des barèmes, ceux-ci devant toutefois respecter l'égalité de traitement des candidats, comme tel fut le cas en l'espèce. Elle renvoie pour le surplus à l'argumentation développée dans ses précédents mémoires.

M.
La première instance, représentée pour la première fois par un mandataire professionnel, a déposé ses remarques le 6 novembre 2014. Reprenant les griefs invoqués par le recourant dans son recours, elle soutient que la prise de position de l'expert quant à l'examen écrit de fiscalité est conforme à la jurisprudence, en ce sens qu'elle est complète, répond aux griefs soulevés par le recourant et permet de reconstituer le raisonnement effectué par les experts. S'agissant de l'exposé succinct, elle relève que le fait que les souvenirs décrits par le recourant correspondent à ses notes manuscrites ne donne aucune indication sur sa prestation orale, laquelle est seule examinée. Elle indique ensuite que les exigences requises, qui figurent dans le règlement d'examen et dans le guide y afférent, sont les mêmes pour tous les candidats indépendamment de leur langue et que les questions posées en l'espèce

correspondaient à ces exigences, si bien qu'elles n'étaient pas excessives. La première instance se dit également consciente du fait qu'un examen oral reste sujet à appréciation et que celle-ci peut différer selon l'expert. Aussi, lorsqu'elle constate des disparités liées à l'expert, elle prend les mesures nécessaires pour remédier à ce "phénomène". Elle n'a toutefois pas constaté en l'espèce de différence flagrante entre les candidats romands et alémaniques s'agissant de l'exposé succinct. Enfin, elle expose qu'elle délègue la correction des examens à des sous-groupes d'experts qui sont chacun chargés d'examiner les différentes épreuves de l'examen. Dès lors que F._____ faisait partie de l'un de ces sous-groupes, il était donc légitimé à se prononcer sur l'examen écrit de fiscalité du recourant.

N.
Invité à formuler d'éventuelles remarques, le recourant a rappelé, dans un courrier du 12 novembre 2014, que la nomination d'un expert indépendant tendait notamment à démontrer que la position de l'expert F._____ par rapport à son examen écrit de fiscalité n'était pas conforme à la jurisprudence en la matière. Le rapport d'expertise privée met en effet en évidence qu'elle est d'une part entachée d'erreurs manifestes et, d'autre part, qu'elle ne répond pas aux griefs soulevés pour d'autres questions. S'agissant des exigences excessives dont il se plaint, le recourant relève qu'il ne s'agit pas des exigences de base pour l'obtention du brevet d'expert fiscal contenues dans le règlement d'examen et son guide mais de celles émises par les examinateurs, à savoir non seulement les questions posées par ceux-ci mais également l'appréciation des examens, en particulier des examens oraux. Le recourant se réfère pour le surplus à ses précédentes écritures et maintient ses requêtes procédurales.

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

Droit :

1.

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

1.2 La qualité pour recourir doit être reconnue au recourant (cf. 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 (cf. 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.

2.1 Conformément à l'art. 49 PA, les recourants peuvent 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 (cf. ATF 131 I 467 consid. 3.1, 121 I 225 consid. 4b ; ATAF 2010/11 consid. 4.1, 2008/14 consid. 3.1 ; HERBERT PLOTKE, Schweizerisches Schulrecht, 2ème éd., Berne 2003, p. 722 ss ; BLAISE KNAPP, Précis de droit administratif, 4ème éd., Bâle 1991, n° 614). En effet, l'évaluation des épreuves requiert le plus souvent des connaissances particulières dont l'autorité de recours ne dispose pas (cf. ATF 118 Ia 488 consid. 4c ; PIERRE MOOR/ALEXANDRE FLÜCKIGER/VINCENT MARTENET, Droit administratif, volume I : Les fondements, 3ème éd., Berne 2012, ch. 4.3.3.2, 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 131 I 467 consid. 3.1, 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 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, 2007/6 consid. 3 et réf. cit.). La retenue dans le pouvoir d'examen est d'autant plus importante en ce qui concerne les examens oraux dès lors que, dans ce cas, on ne peut guère reconstituer les faits de manière complète (cf. PIERRE GARRONE, Les dix ans d'un organe de recours original : la Commission de recours de l'Université, in : SJ 1987 401 ss, spéc. p. 410).

Selon la jurisprudence constante du Tribunal administratif fédéral, l'autorité de recours n'est pas tenue ni légitimée à substituer sa propre appréciation à celle de la première instance et à effectuer une nouvelle évaluation détaillée de chaque exercice à l'instar d'une commission supérieure d'examen. Dans une procédure de recours, les experts dont la notation est contestée prennent position dans le cadre de la réponse de l'autorité inférieure, examinent une nouvelle fois leur évaluation et indiquent si, et pour quelles raisons, ils considèrent qu'une correction est justifiée ou non. Aussi longtemps que des éléments concrets de partialité font défaut et que l'évaluation n'apparaît pas erronée ou inopportune, il convient de s'en remettre à l'opinion des experts (cf. ATAF 2010/10 consid. 4.1 ; arrêt du TAF B-7354/2008 du 18 février 2010 consid. 4.2). L'autorité de recours n'a pas à étudier chaque grief, de même qu'elle n'a pas à examiner en détail l'évaluation de la commission d'examen sous l'angle de son opportunité. Elle doit uniquement se convaincre que les corrections n'apparaissent pas insoutenables et qu'elles sont concluantes (cf. arrêts du TAF B-1188/2013 du 24 juillet 2013 consid. 2.2, B-1997/2012 du 14 septembre 2012 consid. 2.3 et B-7354/2008 précité consid. 4.3).

Dès lors qu'il n'appartient pas à l'autorité de recours de répéter en quelque sorte l'examen, il convient de poser certaines exigences quant à la preuve de la prétendue inopportunité ; les griefs doivent en particulier être soutenus par des arguments objectifs et des moyens de preuve (cf. ATAF 2010/10 consid. 4.1 ; arrêts du TAF précités B-1188/2013 consid. 2.2 et B-7354/2008 consid. 4.3). Ainsi, s'il subsiste des doutes sérieux quant à l'opportunité de l'évaluation, la cause sera renvoyée à l'autorité inférieure pour complément d'instruction. Cependant, pour des motifs d'économie de procédure, le tribunal pourra également faire appel à un expert indépendant. Celui-ci se prononcera sur les évaluations contradictoires effectuées par les examinateurs et complètera ou clarifiera leurs explications, de sorte que le tribunal puisse, le cas échéant, réformer la décision attaquée (cf. ATAF 2010/10 consid. 4.1). Partant, pour autant qu'il n'existe pas de doutes apparemment fondés sur l'impartialité des personnes appelées à évaluer les épreuves, l'autorité de recours n'annulera la décision attaquée que si elle apparaît insoutenable ou manifestement injuste, soit que les examinateurs ou les experts ont émis des exigences excessives, soit que, sans émettre de telles exigences, ils ont manifestement sous-estimé le travail du candidat (cf. ATF 131 I 467 consid 3.1 ; arrêts du TAF C-2042/2007 du 11 septembre 2007 consid. 3.1 et B-1997/2012 précité consid. 2.4).

2.2 La retenue dans le pouvoir d'examen n'est toutefois admissible qu'à l'égard de l'évaluation proprement dite des prestations. Dans la mesure où les recourants contestent l'interprétation et l'application de prescriptions légales ou s'ils se plaignent de vices de procédure, l'autorité de recours doit examiner les griefs soulevés avec pleine *cognitio*, sous peine de déni de justice formel. De jurisprudence constante, les questions de procédure se rapportent à tous les griefs qui concernent la façon dont l'examen ou son évaluation se sont déroulés (cf. ATF 106 Ia 1 consid. 3c ; ATAF 2010/11 consid. 4.2, 2008/14 consid. 3.3, 2007/6 consid. 3 et réf. cit. ; arrêt du TAF C-7679/2006 du 14 juin 2007 consid. 2 ; JAAC 56.16 consid. 2.2 ; PATRICIA EGLI, Gerichtlicher Rechtsschutz bei Prüfungsfällen : Aktuelle Entwicklungen, in : Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht [ZBl] 112/2011, p. 538 ss ; PLOTKE, op. cit., p. 725 ss).

3.

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

Les organisations du monde du travail compétentes définissent les conditions d'admission, le niveau exigé, les procédures de qualification, les certificats délivrés et les titres décernés. Leurs prescriptions sont soumises à l'approbation du SEFRI (art. 28 al. 2 LFPr). Se fondant sur dite disposition, l'Organisation faîtière pour l'examen professionnel supérieur d'expert 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 d'examen, publié sur le site Internet de la chambre fiduciaire des experts comptables et experts fiscaux, in : < http://www.treuhand-kammer.ch/fr-CH/dynasite.cfm?dsmid=503289 >).

L'art. 1.1 du règlement d'examen indique que l'examen a pour but d'établir si le candidat possède les capacités et les connaissances

requises au plus haut niveau pour exercer de façon indépendante la profession d'expert fiscal diplômé. Toutes les tâches liées à l'octroi du diplôme sont confiées à la commission d'examen (art. 2.11) ; l'examen final est placé sous la surveillance de la Confédération (art. 2.31).

L'examen final comporte les épreuves – avec leur pondération – suivantes : Fiscalité écrit (3x), Économie d'entreprise écrit (1x), Droit écrit (1x), Travail de diplôme et colloque Travail libre oral (2x), Fiscalité oral (2x), Exposé succinct oral (1x) (art. 5.11). Les matières d'examen sont décrites dans le guide complétant le règlement d'examen professionnel supérieur d'experte fiscale et d'expert fiscal du 4 juin 2010, édicté par la Commission d'examen pour l'examen professionnel supérieur d'expert fiscal (ci-après : le guide, publié sur le site Internet précité de la chambre fiduciaire des experts comptables et experts fiscaux) (cf. art. 2.21). L'évaluation de l'examen final et des épreuves d'examen est basée sur des notes, échelonnées de 6 à 1 ; les notes supérieures ou égales à 4 désignent des prestations suffisantes (cf. art. 6.1 et 6.3). La note globale de l'examen final correspond à la moyenne pondérée des notes des épreuves d'examen (art. 6.23).

L'examen final est réussi si : a) 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 (recte : soient compensés). Pour l'évaluation du nombre de points en dessous de la note 4, il convient de pondérer les notes selon les indications contenues à l'art. 5.11 (art. 6.41). La commission d'examen décide de la réussite de l'examen final uniquement sur la base des prestations fournies par le candidat. Le diplôme fédéral est décerné aux candidats qui ont réussi l'examen (art. 6.43). Les titulaires du diplôme sont autorisés à porter le titre protégé d'expert fiscal diplômé / experte fiscal (recte : fiscale) diplômée (art. 7.12).

4.
En l'espèce, le recourant a obtenu les résultats suivants :

Examens écrits	**Notes**	**Pondération**
Travail de diplôme	4.0	2x
Fiscalité	4.0	3x
Droit	4.5	1x
Economie d'entreprise	4.0	1x

Examens oraux		
Fiscalité	3.0	2x
Exposé succinct	3.5	1x
Total des points	38	10x
Note finale	3.8	

Le recourant a échoué à l'examen professionnel supérieur d'expert fiscal en raison d'une part, d'une moyenne générale de 3.8 et, d'autre part, d'un nombre trop élevé de points en dessous de la note 4.0. Compte tenu de la pondération de l'examen oral de fiscalité (2x) où il a obtenu la note de 3.0, et de celle de l'exposé succinct (1x) pour lequel il a été gratifié de la note de 3.5, le recourant comptabilise 2.5 points en-dessous de la note 4.0 (cf. art. 6.41 en lien avec art. 5.11 du règlement d'examen).

5.
Le recourant requiert tout d'abord de pouvoir consulter le procès-verbal de la séance de notes de la première instance du 25 octobre 2012 ou, à défaut, que son contenu essentiel lui soit communiqué en vertu de l'art. 28 PA.

La jurisprudence prévoit qu'un procès-verbal ne peut être consulté que lorsqu'un règlement d'examen en prévoit explicitement la tenue et qu'il ne réserve pas son usage à l'interne (cf. arrêts du TAF B-6511/2009 du 26 janvier 2010 consid. 3.1 et B-5988/2008 du 9 janvier 2009 consid. 3). En l'occurrence, si le règlement d'examen prévoit à l'art. 4.51 que la commission d'examen décide de la réussite ou de l'échec des candidats lors d'une séance subséquente à l'examen, il ne dit en revanche rien quant à la tenue d'un éventuel procès-verbal. Par conséquent, le procès-verbal de la séance de notes de la première instance doit être qualifié de document interne ne tombant pas sous le coup du droit de consulter le dossier au sens de la PA (cf. sur cette question STEPHAN C. BRUNNER, in : Christoph Auer/Markus Müller/Benjamin Schindler [éd.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], Zurich/St-Gall 2008, n. 38 ad art. 26 PA et réf. cit. ; arrêt du TAF B-3542/2010 du 14 octobre 2010 consid. 7).

La requête du recourant doit donc être rejetée.

6.
Dans son mémoire de recours, le recourant fait en particulier valoir que la prise de position relative à son examen écrit de fiscalité ne répond pas aux exigences posées par la jurisprudence en la matière. Il relève tout d'abord que l'expert n'aurait pas répondu à tous ses griefs dûment motivés, si bien qu'il n'aurait pas été en mesure de reconstituer son raisonnement. Il se plaint ensuite de ce que celui-là ne fait pas partie des experts ayant corrigé son examen. Ce faisant, le recourant invoque implicitement une violation de son droit à obtenir une décision motivée. En tant qu'il s'agit d'un droit de nature formelle (cf. ATF 104 Ia 201 consid. 5g), dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée indépendamment des chances de succès du recours au fond, ce moyen doit être examiné en premier lieu (cf. ATF 137 I 195 consid. 2.2) et avec un plein pouvoir d'examen (cf. consid. 2.2).

6.1 Se fondant en premier lieu sur la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral – selon laquelle les examinateurs doivent se déterminer sur tous les griefs dûment motivés par le recourant et fournir des explications compréhensibles et convaincantes (cf. notamment ATAF 2010/10 consid. 4.1 ; arrêt du TAF B-7549/2010 du 15 février 2011 consid. 2) – le recourant soutient notamment que l'expert n'a pas répondu à son grief en lien avec la question 1.1.1, à savoir qu'il y avait une erreur dans la donnée ; que, s'agissant de la question 1.1.4, celui-là n'a pas expliqué les raisons pour lesquelles il n'avait pas obtenu de points pour la réponse qu'il a donnée ; que, concernant la question 5.4.1, l'expert ne s'est pas déterminé sur les éléments soulevés et dûment motivés, se contentant de donner la réponse qu'il attendait ; il n'a pas davantage expliqué en quoi il existait une différence entre la correction de son examen et celle d'un autre candidat.

6.1.1 La jurisprudence a notamment déduit du droit d'être entendu, consacré à l'art. 29 al. 2 Cst., le devoir pour l'autorité de motiver sa décision afin que le destinataire puisse la comprendre, la contester utilement s'il y a lieu et que l'autorité de recours puisse exercer son contrôle. L'étendue de la motivation dépend de l'objet de la décision, de la nature de l'affaire, des circonstances particulières du cas et de la complexité de la cause à juger. Cependant, en règle générale, il suffit que l'autorité mentionne, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision, de manière que l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause. L'autorité n'a pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties mais elle peut

au contraire se limiter à ceux qui lui paraissent pertinents (cf. ATF 130 II 530 consid. 4.3, 129 I 232 consid. 3.2, 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 al. 2 Cst. si elle indique au candidat, même oralement et de façon succincte, les défauts qui entachent ses réponses et les solutions correctes qui étaient attendues de lui. Afin que l'instance de recours soit en mesure d'examiner si l'évaluation de l'examen est soutenable, le déroulement de l'examen et son appréciation doivent en effet pouvoir être reconstitués. Ce n'est que dans ces conditions que l'instance de recours sera en mesure de vérifier si la motivation de l'examinateur est soutenable et si les griefs avancés par le recourant se révèlent pertinents (cf. arrêts du TAF B-7504/2007 du 9 mars 2009 consid. 6.1 et réf. cit. et B-3542/2010 précité consid. 11 et réf. cit.).

6.1.2 En l'occurrence, il ressort de la prise de position de l'expert, relative aux trois questions soulevées par le recourant, que celui-là a – bien que de manière succincte – indiqué les erreurs entachant les réponses du recourant, ainsi que respectivement les réponses correctes attendues et les éléments manquants qu'il eût fallu citer pour obtenir davantage de points. Aussi, même si l'expert ne s'est pas prononcé sur tous les griefs dûment motivés par le recourant, il y a lieu d'admettre que la motivation de la première instance était suffisante pour permettre à celui-ci de comprendre les motifs pour lesquels ses réponses n'étaient pas satisfaisantes et les éléments qu'il aurait dû mentionner pour que celles-ci fussent correctes. Pour les autres questions, dès lors que le recourant n'en conteste plus la correction, force est d'admettre qu'il a pu en saisir le bien-fondé. Le recourant était ainsi en mesure de contester valablement l'évaluation de son épreuve écrite de fiscalité et l'autorité de recours d'examiner si elle était soutenable. Partant, il y a lieu d'admettre que la première instance a satisfait à son devoir de motivation.

6.2 Le recourant semble encore vouloir déduire de la jurisprudence du tribunal de céans (cf. consid. 2.1) une règle générale, selon laquelle il appartiendrait de manière systématique aux experts ayant corrigé une épreuve – et uniquement à ceux-ci – de se prononcer sur l'évaluation effectuée et, le cas échéant, d'en effectuer une nouvelle. Or, cette jurisprudence n'a pas pour but de poser une règle de principe quant à la manière dont les prises de position devraient être établies. Cela ressortit à l'instance responsable des examens, à qui échoit la compétence de

décider de la réussite ou de l'échec des candidats à l'examen et de traiter les recours (cf. art. 4.51 et 2.21 let. k du règlement d'examen). Aussi, elle peut, si elle le juge nécessaire, définir la procédure à suivre, l'exigence essentielle demeurant toutefois qu'elle soit apte à expliquer de manière convaincante les raisons pour lesquelles les experts chargés de corriger l'examen ont accordé au recourant la note contestée et en quoi il ne mérite pas de points supplémentaires (cf. arrêts du TAF B-2333/2012 du 23 mai 2013 consid. 3.1 et 3.2 et C-3146/2013 du 19 septembre 2014 consid. 11.4). En l'espèce, si le règlement d'examen prévoit que deux experts au moins évaluent les travaux d'examen écrits et s'entendent sur la note à attribuer (cf. art. 4.42), il ne dit en revanche rien sur les prises de position en cas de recours. Le tribunal de céans a à cet égard admis qu'une détermination rédigée par un seul des deux experts initiaux (cf. arrêt du TAF B-7504/2007 précité consid. 9.1) ou même par une tierce personne, apte à revoir l'évaluation initiale et à se prononcer sur son bien-fondé, respectait le devoir de motivation précité de la première instance (cf. arrêt du TAF B-2333/2012 précité consid. 3.2). Aussi, il convient de reconnaître que la prise de position établie par F._____, expert fiscal diplômé, qui a participé à la correction des examens de diplôme 2012 (cf. let. I et M), n'est pas constitutive d'une violation du droit d'être entendu.

7.
Le recourant invoque ensuite une violation du principe de l'égalité de traitement, en ce sens que les examinateurs romands seraient systématiquement plus sévères que leurs collègues alémaniques et poseraient de ce fait des exigences excessives.

7.1 S'appuyant sur les statistiques de réussite à l'examen professionnel supérieur d'expert fiscal des candidats romands et alémaniques pour les années 2008, 2010 et 2012, le recourant souligne que les notes des candidats romands sont systématiquement inférieures, en moyenne de 23%, à celles de leurs homologues alémaniques. Relevant qu'il n'est pas sérieux de considérer que les candidats romands sont moins travailleurs ou moins doués pour la fiscalité que les candidats suisses-allemands, le recourant soutient qu'une telle différence s'explique par le fait que les examinateurs romands seraient systématiquement plus sévères que leurs collègues de langue allemande. En d'autres termes, il estime que les examinateurs romands émettraient des exigences excessives, tant quant aux questions posées qu'à l'appréciation des examens, en particulier des examens oraux. Il ajoute à cet égard qu'il est bien connu dans le milieu des fiduciaires et des experts fiscaux en Suisse romande que les

examinateurs romands, tous titulaires du brevet d'expert fiscal, tentent de protéger le monopole dont ils disposent sur la profession en imposant aux candidats des exigences trop élevées. Il soutient en outre que le fait que la première instance ait décidé d'augmenter d'un demi-point les notes de tous les candidats romands pour le travail de diplôme et l'épreuve orale de fiscalité prouve que les examinateurs francophones sont effectivement plus stricts. Aussi, considérant que les examinateurs en charge de l'exposé succinct et de l'épreuve écrite de fiscalité ont une marge d'appréciation au moins identique à celle des examinateurs des deux épreuves précitées, le recourant estime que les notes obtenues à l'issue desdits examens litigieux auraient également dû être rehaussées.

7.2 L'argument statistique n'est d'aucun secours au recourant car il lui faudrait encore démontrer la corrélation entre la prétendue sévérité des examinateurs romands et le taux d'échec plus important des candidats de langue française à l'examen professionnel supérieur d'expert fiscal (cf. dans le même sens arrêt du TAF C-3146/2013 précité consid. 7.1.4). Il peut en effet y avoir d'autres causes au taux d'échec plus élevé chez les candidats francophones. A cet égard, l'autorité inférieure a indiqué dans la décision entreprise que la préparation aux examens jouait un rôle important et qu'il n'était pas exclu que les candidats alémaniques jouissent, de manière générale, d'une meilleure préparation à l'examen. Quant à la supposée intention des examinateurs romands de protéger leur monopole, il ne s'agit que d'une pure allégation. Les statistiques produites par le recourant ne permettent nullement de prouver que les examinateurs romands auraient été en l'espèce plus sévères que leurs collègues alémaniques s'agissant de l'évaluation de l'exposé succinct et de l'épreuve écrite de fiscalité.

7.3 En outre, le fait que les examinateurs romands auraient émis des exigences excessives quant à l'évaluation de l'épreuve orale de fiscalité et du travail de diplôme, conduisant ainsi à l'augmentation des notes correspondantes des candidats francophones (cf. JAAC 61.31 consid. 6.2.1), ne permet encore pas d'établir que les examinateurs de langue française sont, de manière générale, plus stricts que leurs collègues suisses-allemands. Aussi, on ne saurait en conclure qu'ils auraient en l'espèce également été plus sévères s'agissant de l'exposé succinct et de l'examen écrit de fiscalité, et ceci, même si la marge d'appréciation des examinateurs était identique pour chacun de ces examens. Au contraire, si la première instance avait constaté de telles inégalités, elle aurait également procédé à un rehaussement des notes obtenues par l'ensemble des candidats francophones à l'issue de ces

examens, à l'instar de ce qu'elle a fait pour les deux épreuves précitées. Le grief d'inégalité de traitement doit dès lors être rejeté.

Reste à examiner si, en particulier, les experts en charge des examens du recourant – "exposé succinct" (cf. consid. 8) et fiscalité écrite (cf. consid. 9) – auraient émis des exigences excessives ou auraient manifestement sous-estimé ses prestations.

8.
A cet égard, le recourant conteste le contenu de la prise de position relative à son examen oral "exposé succinct". Il fait valoir que celui-ci ne s'est pas déroulé comme les experts l'ont décrit dans leur détermination et que, partant, il a été manifestement sous-évalué ; le rapport d'expertise privée produit à l'appui indique en effet que les critères d'évaluation ont de manière générale été remplis.

8.1 Sans pour autant mettre en doute l'impartialité des experts ayant procédé à l'évaluation de son examen, le recourant considère cependant que leur prise de position est "en complète contradiction" avec la manière dont celui-là s'est déroulé. Pour preuve, il relève avoir exposé, dans son mémoire complémentaire du 18 janvier 2013 déposé devant l'autorité inférieure, le déroulement de ladite épreuve se fondant sur son seul souvenir. La description qu'il a faite de l'examen a ensuite été confirmée par les notes manuscrites – prises durant les 30 minutes de préparation dudit examen – que l'autorité inférieure lui a transmises après le dépôt de son mémoire complémentaire, celles-ci ayant été ramassées à l'issue de l'épreuve. Dites notes correspondent quasi parfaitement au déroulement de l'examen tel qu'il l'avait décrit, de sorte que ceci démontre que l'épreuve s'est effectivement déroulée comme il l'avait exposé et non comme relaté dans la détermination des experts.

8.1.1 L'art. 4.43 du règlement d'examen prévoit que deux experts au moins procèdent aux examens oraux, prennent des notes sur l’entretien et le déroulement de l’examen, apprécient les prestations fournies et fixent en commun la note. Le déroulement de l'épreuve orale "exposé succinct" est décrit à l'art. 7 du guide comme suit : par l’exposé succinct, le candidat doit prouver qu’il est capable, au terme d’un temps de préparation réduit, de présenter un thème relevant de son domaine d’activité professionnelle. Le candidat dispose de 30 minutes pour se préparer à l’exposé et prendre des notes. L’exposé dure 15 minutes. Dans la mesure où le candidat n'utilise pas tout le temps qui lui est imparti, les experts peuvent poser des questions complémentaires. Pour

l’appréciation de l’exposé succinct, les éléments suivants sont notamment déterminants : Exactitude dans l’exécution – caractère complet des thèmes abordés – forme de l’exposé – clarté de l’exécution – concision et pertinence logique des déductions finales. Douze points au maximum peuvent être attribués pour chacun de ces critères. En l'occurrence, le recourant a obtenu les résultats suivants : "justesse" : 3/12 ; "intégralité" : 3/12 ; "forme" : 2/12 ; "clarté" : 2/12 ; "vigueur d'expression des conclusions" : 2/12.

8.1.2 A l'appui de sa réponse déposée devant l'autorité inférieure, la première instance a notamment produit la prise de position des experts ayant évalué l'épreuve orale "exposé succinct". Ceux-ci ont relaté le déroulement de l'examen en reprenant les cinq critères d'appréciation précités. S'agissant du critère "justesse", ils ont indiqué que le recourant s'était montré très approximatif, qu'il avait choisi d'aborder l'ancienne circulaire de l'AFC mais n'avait pas su opérer une distinction claire entre les critères applicables à l'ancienne et la nouvelle circulaire et qu'il était à plusieurs reprises sorti de son sujet, en parlant notamment de manière erronée du hobby, ainsi que d'autres domaines comme l'immobilier et les œuvres d'art, lesquels n'étaient pas pertinents dans le cadre du sujet à présenter. Quant au critère "intégralité", les experts ont relevé que le recourant avait rapidement abordé les circulaires de l'AFC sur le commerce professionnel de titres et avait omis de présenter au préalable les principes généraux de base applicables en matière d'imposition avec une distinction entre la fortune privée et la fortune commerciale. Il n'a pas été à même d'énoncer les bases légales justifiant l'imposition des gains en capital sur la fortune commerciale et l'exonération des gains en capital réalisés sur la fortune privée. Il s'est contenté d'évoquer les principes de la circulaire mais n'a pas fait référence à la jurisprudence applicable à la matière et aux conditions spécifiques fixées par celle-ci. S'agissant du critère "forme et clarté", les experts ont indiqué que l'exposé du recourant était dénué de structure adéquate et de synthèse. Le contenu était relativement brouillon, le recourant était stressé et peu sûr de lui ; ses propos étaient confus et peu clairs. Concernant enfin le critère "vigueur d'expression des conclusions", ils exposent que celles-ci étaient quasi inexistantes et que le recourant s'est même contredit dans ses propos finaux par rapport à ce qu'il avait exposé précédemment. Ils ont ajouté que le recourant, qui ne portait pas de montre, a terminé son exposé largement avant la fin du temps imparti. Dès lors, ils ont mis à profit le temps restant à disposition pour lui offrir, par le biais de questions ciblées, la possibilité de préciser certains éléments énoncés durant l'exposé, le but de ces questions étant d'offrir au recourant une possibilité de "se

rattraper" ; celles-ci lui ont permis d'augmenter sa note d'un demi-point dès lors qu'il y a globalement répondu correctement.

8.1.3 Il ressort en particulier des notes manuscrites du recourant, produites à l'appui de son recours, que celui-ci a indiqué six critères en lien avec l'ancienne circulaire de l'AFC et cinq avec la nouvelle. On peut également y lire "gain en capital franc art. 16 al. 3 LIFD", "exercice d'une activité indépendante 18 LIFD". Quant à la forme et à la clarté de son exposé, on peut voir sur la première page des notes manuscrites deux titres distincts, à savoir le contexte et la conclusion. Sur les pages suivantes, l'ancienne et la nouvelle circulaire de l'AFC sont chacune traitées sous trois angles : critères de qualification, conclusion intermédiaire et critères de la jurisprudence.

8.1.4 Le recourant soutient qu'il est hautement improbable que, quelques secondes après avoir terminé de rédiger ses notes manuscrites et les ayant devant lui pour consultation pendant toute la durée de l'examen, il s'en soit entièrement détaché et ait exposé aux experts toute autre considération. Ce faisant, il considère que c'est à tort que les examinateurs ont déclaré qu'il n'avait pas opéré de distinction claire entre les critères applicables à l'ancienne et à la nouvelle circulaire ni entre l'imposition de la fortune privée et de la fortune commerciale et n'a pas énoncé les bases légales y relatives. En outre, il ajoute que, selon l'expert privé, il ne serait pas sorti de son sujet en invoquant notamment l'art et l'immobilier, d'autant plus que ces propos ne sont intervenus que dans le cadre de sa conclusion. A cet égard, il relève que les examinateurs n'expliquent pas en quoi celle-ci serait en contradiction avec des éléments qu'il avait exposés précédemment, si bien qu'il doute que dite prise de position soit conforme à la jurisprudence, celle-là ne lui permettant pas de comprendre le raisonnement des experts. Il considère enfin que, malgré le stress qu'il a pu laisser transparaître, son exposé était tout à fait compréhensible, de sorte que la détermination des experts est également erronée sur ce point. Le recourant estime que sa prestation était "de très loin suffisante".

8.1.5 Il convient tout d'abord de rappeler qu'une notice établie de mémoire par le candidat lui-même ne constitue pas un moyen de preuve permettant d'établir que les prestations fournies à l'examen justifient une note suffisante ; il s'agit d'une pure allégation (cf. arrêt du TAF B-8106/2007 du 24 septembre 2008 consid. 9.2 ; JAAC 60.41 consid. 11.1). Ensuite, il ne peut être exclu que, sous l'effet de la pression liée à l'examen, le recourant se soit écarté de ses notes et n'ait pas

mentionné ou développé tous les points y figurant. Le fait que celui-ci ait préparé de manière soignée, structurée et claire son exposé durant le temps de préparation ne permet pas encore de démontrer qu'il ait restitué la même précision durant sa présentation. A cet égard, le recourant a lui-même reconnu, dans ses écritures devant l'autorité inférieure, qu'il était stressé et admis un certain manque de clarté, ce qui peut expliquer les remarques des experts relatives au critère "forme et clarté". S'il convient certes de reconnaître que le souvenir que le recourant a de son examen concorde avec ses notes manuscrites (cf. let. B.b), il y a également lieu de constater que la prise de position, détaillée et unanime, des experts – dont l'impartialité n'est pas mise en doute – est en adéquation avec la note de 3.5 attribuée au recourant à l'issue de l'épreuve orale. Sur le vu de ce qui précède, et compte tenu de la retenue que le tribunal de céans s'impose s'agissant de l'appréciation d'une prestation d'examen, orale qui puis est (cf. consid. 2.1), il n'y a pas lieu de remettre en cause le contenu de la prise de position des experts. Celle-ci répond en outre aux exigences de motivation telles qu'exposées au consid. 6.1.1, même si, comme le relève le recourant, elle aurait en effet pu préciser en quoi sa conclusion était contradictoire.

8.2 Ceci étant, il y a lieu d'examiner si des exigences excessives ont été émises par les experts ou si ceux-ci ont manifestement sous-estimé l'examen du recourant.

8.2.1 Selon la doctrine et la jurisprudence, les examinateurs disposent d'un large pouvoir d'appréciation en ce qui concerne non seulement le mode de contrôle des connaissances ou l'échelle d'évaluation mais également le choix ou la formulation des questions (cf. arrêt du TAF B-5257/2012 du 13 février 2013 consid. 6.2.1). L'évaluation comporte aussi inévitablement une composante subjective propre aux experts ou examinateurs (cf. ATF 121 I 225 consid. 4b, 118 Ia 488 consid. 4c). Des exigences excessives sont susceptibles d'être émises tant s'agissant de l'évaluation de la prestation du candidat (cf. consid. 2.1), que de l'examen en tant que tel. Dans cette dernière hypothèse, il s'agit d'un grief formel qu'il convient d'examiner avec pleine *cognitio* (cf. arrêts du TAF B-6228/2011 du 2 octobre 2012 consid. 3, B-2568/2008 du 15 septembre 2008 consid. 2 ; JAAC 61.31 consid. 6.2.1).

8.2.2 Comme il a été exposé ci-dessus (cf. consid. 8.1.1), les critères d'appréciation de l'exposé succinct sont fixés dans le guide, si bien qu'on ne saurait considérer qu'ils sont excessifs ; de même, ils ne diffèrent pas selon la personne de l'examinateur. Le thème exposé par le candidat est

pour le reste établi par la première instance – dont le recourant ne se plaint en l'occurrence pas de la difficulté. La complexité des questions éventuellement posées à l'issue de l'épreuve peut en revanche varier selon l'expert et le thème abordé par le candidat. En l'espèce, il ressort de la prise de position des experts que les questions posées au recourant au terme de sa présentation lui ont permis d'augmenter sa note d'un demi-point, de sorte qu'il ne saurait se plaindre de ce que ceux-ci auraient émis des exigences excessives quant aux questions posées. Quant à l'évaluation même de la prestation du recourant, il y a tout d'abord lieu de préciser que le rapport d'expertise privée, en tant qu'il porte sur les seuls éléments figurant sur les notes manuscrites du recourant, n'est pas pertinent. S'agissant ensuite de l'appréciation de l'expert privé, selon laquelle le recourant ne serait pas sorti de son sujet en invoquant notamment l'art et l'immobilier dans sa conclusion, le tribunal retient, en application du principe de la libre appréciation des preuves (cf. art. 40 PCF, applicable par analogie par renvoi de l'art. 19 PA), que le rapport d'expertise privée n'apporte aucun élément concret susceptible d'établir en quoi l'appréciation des examinateurs serait insoutenable, le recourant se contentant d'opposer l'appréciation de l'expert privé à celle des examinateurs. Aussi, compte tenu de la retenue que le tribunal s'impose en matière d'évaluation d'examen (cf. consid. 2.1), il y a lieu d'admettre qu'au regard de la prestation du recourant, telle que décrite dans la prise de position des experts et retenue par le tribunal de céans (cf. consid. 8.1.2 et 8.1.5), la note de 3.5 n'apparaît ni insoutenable ni manifestement injuste, en ce sens que les experts n'ont ni émis d'exigences excessives ni manifestement sous-estimé sa prestation. Le recours est dès lors également mal fondé sur ce point.

9.

En tant que la note de 3.5 attribuée au recourant pour l'examen "exposé succinct" a été confirmée et que la note de 3.0 (coefficient 2) obtenue à l'issue de l'épreuve orale de fiscalité n'a pas été contestée, il convient de constater que le recourant accuse 2.5 points en dessous de la note 4.0, ce qui l'empêche précisément de satisfaire aux exigences péremptoires de l'art. 6.41 du règlement d'examen régissant les conditions de réussite de l'examen final (cf. consid. 3). Dans ces circonstances, la décision déférée doit être confirmée sans qu'il ne soit nécessaire de procéder plus avant à l'examen des griefs matériels soulevés par le recourant contre l'épreuve écrite de fiscalité, pour laquelle il a obtenu une note suffisante. Celui-ci n'allègue, pour le reste, nullement qu'une conséquence juridique serait directement liée à la "valeur" de cette note et qu'elle pourrait en tant

que telle faire l'objet d'un recours au Tribunal administratif fédéral (cf. ATF 136 I 229 consid. 2.2).

10.
Afin de corroborer les allégués contenus dans ses écritures, le recourant requiert divers moyens de preuve. Il sollicite la nomination d'un expert indépendant afin de procéder à une nouvelle évaluation de son épreuve écrite de fiscalité, pour le cas où le tribunal devait considérer que l'expertise privée produite ne remplit pas les exigences requises. Il demande également la tenue d'un débat devant le tribunal de céans en application de l'art. 57 al. 2 PA, si la première instance devait persister à nier l'existence d'exigences excessives en lien avec l'exposé succinct. Il demande à cet effet à ce que la première instance et les experts ayant évalué les épreuves orales de fiscalité et exposé succinct, ainsi que ceux ayant corrigé le travail de diplôme, soient entendus.

10.1 A teneur de l'art. 57 al. 2 PA, l'autorité de recours peut, à n'importe quel stade de la procédure, inviter les parties à un échange ultérieur d'écritures ou procéder à un débat. Cette disposition revêt le caractère d'une norme potestative (*Kann-Vorschrift*) laissant à l'autorité le soin de décider si elle entend recourir à ce moyen de preuve. L'art. 57 al. 2 PA ne consacre ainsi pas de droit à la tenue d'un débat oral devant l'autorité ; une telle prérogative ne saurait au demeurant être déduite de la garantie du droit d'être entendu (cf. ATF 130 II 425 consid. 2.1). L'art. 57 al. 2 PA doit en l'occurrence être appréhendé en relation étroite avec l'art. 12 PA relatif à la constatation des faits (cf. SEETHLAER/PLÜSS, in Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger [éd.], Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zurich/Bâle/Genève 2009, n. 58 ad art. 57 PA).

En effet, dès lors qu'il appartient en procédure administrative au tribunal d'établir d'office les faits pertinents, celui-ci n'est pas lié par les offres de preuves des parties (cf. art. 33 al. 1 PA) mais peut se limiter à ce qui lui paraît pertinent. Ainsi, il n'est procédé à l'audition des parties ou de témoins que si de telles mesures d'instruction paraissent indispensables à l'établissement des faits de la cause (cf. arrêt du TF 1C_323/2011 du 12 octobre 2011 consid. 2.2 et réf. cit.). En particulier, l'audition de témoins apparaît comme un moyen de preuve subsidiaire qui n'est utilisé qu'à titre exceptionnel lorsque les faits ne peuvent pas être suffisamment élucidés d'une autre façon (cf. art. 14 al. 1 let. c PA ; arrêt du TF 5A.15/2006 du 15 juin 2006 consid. 2.1 et réf. cit.). De même, le droit d'être entendu n'empêche pas l'autorité de mettre un terme à l'instruction

lorsque les preuves administrées lui ont permis de forger sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que celles-ci ne pourraient l'amener à modifier son opinion (cf. ATF 131 I 153 consid. 3, 134 I 140 consid. 5.3).

10.2 S'agissant de la requête du recourant tendant à nommer un expert indépendant pour procéder à une nouvelle évaluation de son épreuve écrite de fiscalité, elle est dénuée de tout intérêt, dès lors qu'il n'est en l'occurrence pas procédé à l'examen des griefs du recourant y relatifs, pour les motifs exposés au consid. 9 ci-dessus.

Quant à la demande de tenue d'un débat oral, le tribunal, procédant par une appréciation anticipée des preuves, considère qu'il dispose d'éléments pertinents suffisants pour trancher la question litigieuse. La cause ne soulève en effet aucune question qui ne puisse être jugée de manière appropriée sur la base du dossier. Le tribunal de céans est convaincu que l'audition des personnes précitées ne l'amènerait pas à modifier son opinion quant à la question de savoir si les experts en charge de l'épreuve orale "exposé succinct" du recourant ont émis des exigences excessives.

Ceci étant, il convient de rejeter les réquisitions de preuves déposées par le recourant.

11.
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 (cf. art. 49 PA). Mal fondé, le recours doit dès lors être rejeté.

12.
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 et 4 FITAF).

En l'espèce, les frais de procédure doivent être fixés à 1'000 francs et mis à la charge du recourant débouté. Ils sont compensés par l'avance de frais, du même montant, versée par le recourant le 7 avril 2014.

13.
Vu l'issue de la procédure, le recourant n'a pas droit à des dépens (cf. art. 64 al. 1 PA et art. 7 al. 1 FITAF *a contrario*).

14.
La voie du recours en matière de droit public au Tribunal fédéral n'étant pas ouverte en matière de décisions sur le résultat d'examens (cf. art. 83 let. t LTF), 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 1'000 francs, sont mis à la charge du recourant. Ils sont compensés par l'avance de frais, du même montant, déjà perçue.

3.
Il n'est pas alloué de dépens.

4.
Le présent arrêt est adressé :

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

Le président du collège : La greffière :

Pascal Richard Muriel Tissot

Expédition : 29 avril 2015