



---

Corte II  
B-6083/2008  
{T 0/2}

## Sentenza del 4 maggio 2009

---

Composizione

Giudici Francesco Brentani (Presidente del collegio),  
Hans Urech, Philippe Weissenberger,  
cancelliera Elisabetta Tizzoni;

---

Parti

X \_\_\_\_\_,  
X \_\_\_\_\_,  
patrocinato dall'Avvocato Massimiliano Parli,  
studio legale e notarile, Eusebio & Parli, via Peri 6,  
6900 Lugano,  
ricorrente,

contro

**Ufficio federale della formazione professionale e  
della tecnologia (UFFT),**  
Effingerstrasse 27, 3003 Berna,  
autorità inferiore,

**Organizzazione per l'esame superiore d'esperto  
fiscale, segretariato d'esame/commissione d'esame,**  
c/o Associazione svizzera di commercio,  
Hans Huberstrasse 4, casella postale 1853, 8027 Zurigo,  
prima istanza;

---

Oggetto

esame professionale federale d'esperto fiscale.

**Fatti:****A.**

L'organizzazione responsabile per l'esame professionale superiore d'esperto fiscale (di seguito commissione d'esame o prima istanza), con missiva raccomandata di data 3 novembre 2006, comunicava al signor X\_\_\_\_\_ (di seguito ricorrente) il mancato superamento degli esami d'esperto fiscale sostenuti nel corso del 2006.

Il ricorrente, con tre insufficienze nelle materie scritte "imposte", "diritto" ed "economia aziendale, contabilità, finanze", non ha, infatti, raggiunto la sufficienza equivalente alla nota 4,00 ottenendo una nota media del 3,60 e una nota media ponderata (lavoro di diploma, materia scritta "imposte" e materia orale "fiscale") del 3,70. Il tutto come meglio illustrato di seguito.

**Esami scritti**

Lavoro di diploma (comprensivo di colloquio)	(2x)	4,0	4,0
Imposte	(3x)	3,0	3,0
Diritto	(2x)	3,5	
Economia aziendale, contabilità, finanze	(2x)	2,5	

**Esami orali**

Fiscale	(2x)	4,5	4,5
Materia opzionale	(1x)	5,0	
Economia aziendale, contabilità, finanze	(1x)	4,0	

**Media** **3,6**

**Media ponderata** **3,7**

**B.**

In data 4 dicembre 2006, il ricorrente medesimo impugnava presso l'Ufficio federale della formazione professionale e della tecnologia (di seguito UFFT o autorità inferiore) la decisione di data 3 novembre 2006 della commissione d'esame. Con tale ricorso il ricorrente rivendicava l'assegnazione della nota 4,00 all'esame scritto di "diritto", della nota 4,50 all'esame scritto di "economia aziendale, contabilità, finanze", della nota 4,00 all'esame scritto "imposte" e della nota 5,00 all'esame orale di "fiscalità" con conseguente assegnazione del titolo di "esperto fiscale diplomato" protestando tassa di giustizia e spese.

In primo luogo, il ricorrente osservò come gli esercizi e le domande dell'esame sarebbero stati formulati in maniera poco chiara e imprecisa con dei formulari allegati fuorvianti e in secondo luogo come la commissione d'esame avesse, nel complesso, sottovalutato gli esami da lui sostenuti peccando di formalismo eccessivo nella valutazione, oltre ad incappare in una disparità di trattamento per aver modificato la valutazione dell'esame rispetto agli anni precedenti. Inoltre, il ricorrente contestò il fatto di non aver potuto disporre, a posteriori, delle soluzioni degli esaminatori, nonostante l'esplicita richiesta.

### **C.**

A seguito del ricorso di cui parola, la commissione d'esame si è dovuta nuovamente chinare sulle prove sostenute dal ricorrente riesaminando le risposte dello stesso e rivedendo, in alcune materie, il punteggio, cosicché all'interessato sono stati aggiunti 4 punti supplementari all'esame scritto "imposte" raggiungendo complessivi 94.75 punti e ben 9 punti supplementari all'esame scritto "economia aziendale, contabilità, finanze" raggiungendo complessivi 26.50 punti. Il punteggio delle altre materie è rimasto invariato.

Riassumendo, salvo che all'esame scritto "economia aziendale, contabilità, finanze" dove, grazie alla rivalutazione dell'esperto come poc'anzi esposto, dalla nota 2.50 si è passati alla nota 3.50, le altre note sono rimaste le medesime. La nota complessiva nella materia scritta "imposte" del 3,00 è rimasta inalterata.

### **D.**

In replica, il ricorrente riconfermava il suo gravame del 4 dicembre 2006 apportando nuovi mezzi di prova a sostegno dei suoi argomenti, oltre a contestare il fatto di non essere stato informato sulle proroghe concesse alla commissione d'esame definendo, in ogni caso, tardiva la presa di posizione della commissione d'esame.

### **E.**

In duplice, la commissione d'esame, ponendo particolare accento sulle contestazioni e osservazioni sollevate dall'interessato, non si è, tuttavia, scostata da quanto già sostenuto in sede di risposta, salvo che accordare 0.25 punti supplementari nella sotto-materia scritta "fiscaltà nazionale" che, tuttavia, non ha in alcun modo alterato la nota complessiva nell'esame scritto "imposte" del 3,00.

Il punteggio definitivo ottenuto dal ricorrente è il seguente:

**Esami scritti**

Lavoro di diploma (comprensivo di colloquio)	(2x)	4,0	4,0
Imposte	(3x)	3,0	3,0
Diritto	(2x)	3,5	
Economia aziendale, contabilità, finanze	(2x)	3,5	

**Esami orali**

Fiscale	(2x)	4,5	4,5
Materia opzionale	(1x)	5,0	
Economia aziendale, contabilità, finanze	(1x)	4,0	

**Media** **3,8**

**Media ponderata** **3,7**

**F.**

Con decisione del 26 agosto 2008, l'UFFT ha respinto il ricorso datato 4 dicembre 2006: l'autorità inferiore, oltre a non riscontrare vizi di forma nello svolgimento dell'esame, non ha neppure ravvisato gli estremi per considerare la valutazione della prova del ricorrente da parte della commissione d'esame arbitraria.

**G.**

Contro la summenzionata decisione, in data 23 settembre 2008, il signor X\_\_\_\_\_, per il tramite dell'avvocato Massimiliano Parli, ha interposto formale ricorso presso la presente autorità chiedendo "A) *in via principale: la decisione datata 26 agosto 2008 della formazione professionale e della tecnologia è annullata, l'esame tendente al rilascio dell'attestato federale di esperto fiscale intrapreso dal Signor Schubiger viene ritenuto superato, al Signor X\_\_\_\_\_ è conferito il titolo di "esperto fiscale diplomato"; B) in via subordinata: la decisione datata 26 agosto 2008 della formazione professionale e della tecnologia è annullata, il Signor X\_\_\_\_\_ è autorizzato a ripresentarsi alle prove d'esame delle seguenti materie "imposte", "diritto", "economia aziendale, contabilità, finanze" e "fiscalità orale", protestate tassa di giustizia, spese e ripetibili*".

Il ricorrente ribadisce come gli esami scritti "imposte", "diritto", "economia aziendale, contabilità, finanze", come pure l'esame orale "fiscale" sarebbero stati sottovalutati dalla commissione d'esame, la

quale sarebbe incappata nell'arbitrio ai sensi dell'art. 9 Costituzione federale della Confederazione Svizzera del 18 aprile 1999 (Cost., RS 101). Il medesimo, sulla scorta di perizie elaborate da "terzi" cogniti del ramo da lui appositamente interpellati, è dell'avviso che dovrebbe ottenere nella materia scritta "imposte" 103,75 punti, quindi la nota 3,50; nella materia scritta "diritto" 32,50 punti, equivalente alla nota 3,50; nella materia scritta "economia aziendale, contabilità, finanze" 38,50 punti, corrispondente alla nota 4,50 e nella materia orale "fiscale" la nota 5,00.

Per quanto concerne la materia scritta "imposte", nello specifico, il ricorrente chiede nell'esame scritto "fiscalità nazionale" 44,25 punti, nell'esame scritto "fiscalità internazionale" 49,75 punti e nell'esame scritto "IVA" 27,00 punti. Ad ogni modo, a mente del ricorrente, anche qualora le rivendicazioni da lui fatte valere fossero solo parzialmente accolte, considerato come basterebbe aggiungere 0.25 punti alla materia scritta "imposte" per raggiungere la nota superiore, vale a dire la nota 3,50 e assegnare la nota 5,00 nella materia orale "fiscale" per ottenere una media ponderata del 3,96 riconoscendo, di conseguenza, la prestazione dell'interessato come caso limite (Grenzfall) e ritenere, quindi, l'esame come superato.

Inoltre, il ricorrente critica la decisione dell'UFFT, la quale sarebbe carente di motivazione non tenendo in debita considerazione i mezzi di prova apportati con l'allegato di replica appellandosi al diritto fondamentale di essere sentito.

#### **H.**

A seguito sia della presa di posizione del 14 novembre 2008 al ricorso di data 23 settembre 2008 da parte dell'UFFT con la quale conferma le proprie conclusioni e propone la reiezione del ricorso in questione protestando tassa di giustizia, spese e ripetibili, come pure dello scritto del 17 novembre 2008 della commissione d'esame con il quale viene parimenti chiesto la reiezione del ricorso, con ordinanza di data 19 novembre 2008, la scrivente autorità dichiara concluso lo scambio di scritti.

#### **Diritto:**

**1.**

Giusta l'art. 31 della Legge sul Tribunale amministrativo federale del 17 giugno 2005 (LTAF, SR 173.32), il Tribunale amministrativo federale giudica i ricorsi contro le decisioni ai sensi dell'articolo 5 della legge federale del 20 dicembre 1968 sulla procedura amministrativa (PA, SR 172.021), fatto salvo delle decisioni elencate all'art. 32 LTAF che rappresentano un'eccezione. Conformemente all'art. 33 let. d LTAF, il ricorso è ammissibile contro le decisioni dei dipartimenti e dei servizi dell'Amministrazione federale loro subordinati o aggregati amministrativamente. L'atto impugnato è una decisione ai sensi dell'art. 5 PA e l'UFFT rappresenta un'autorità inferiore ai sensi dell'art. 33 LTAF.

**1.1** La procedura dinanzi al Tribunale amministrativo federale è retta dalla PA, in quanto la presente legge non disponga altrimenti (art. 37 LTAF). Il ricorrente ha partecipato al procedimento dinanzi all'autorità inferiore, è particolarmente toccato dalla decisione impugnata e vanta un interesse degno di protezione all'annullamento o alla modificazione della stessa (art. 48 PA). Esso è pertanto legittimato ad aggravarsi contro di essa.

**1.2** Il ricorso deve essere depositato entro 30 giorni dalla notificazione della decisione (art. 50 cpv. 1 PA). Il termine computato a giorni comincia a decorrere il giorno dopo la notificazione (art. 20 cpv. 1 PA). L'atto impugnato è stato notificato al ricorrente venerdì 29 agosto 2008 (cfr. numero d'invio raccomandata 98.34.146632.10144932, La Posta - Track & Trace). Il termine per ricorrere ha quindi iniziato a decorre il 30 agosto 2008 ed è giunto a scadere il 29 settembre 2008. L'atto di ricorso del 23 settembre 2008, inviato in medesima data e ricevuto il giorno successivo, è pertanto tempestivo.

**1.3** I requisiti relativi alla forma e al contenuto del memoriale di ricorso sono soddisfatti (art. 52 PA). Il rappresentante del ricorrente ha giustificato i suoi poteri con valida procura scritta (art. 11 cpv. 2 PA). L'anticipo delle spese è stato versato tempestivamente (art. 63 cpv. 4 PA). Gli altri presupposti processuali sono parimenti adempiuti (art. 44 segg. PA).

Occorre pertanto entrare nel merito del ricorso.

**2.**

Sulla base della Legge federale sulla formazione professionale del 13

dicembre 2002 (LFPr, SR 412.10), la formazione professionale superiore viene acquisita mediante un esame federale di professione o un esame professionale federale superiore (art. 27 LFPr). Le organizzazioni competenti del mondo del lavoro disciplinano le condizioni di ammissione, il programma d'insegnamento, le procedure di qualificazione, i certificati e i titoli. In tal senso tengono conto dei successivi cicli di formazione. Le prescrizioni devono essere approvate dall'Ufficio federale. Sono pubblicate nel Foglio federale mediante rimando secondo l'articolo 13 capoversi 1 let. g e 3 della legge del 18 giugno 2004 sulle pubblicazioni ufficiali (art. 28 cpv. 2 LFPr).

**2.1** Conformemente alla Legge federale sulla formazione professionale, le cinque organizzazioni del mondo del lavoro: la Camera svizzera degli esperti contabili, esperti fiscali e esperti fiduciari (Camera Fiduciaria), la Federazione Svizzera degli Avvocati (FSA), la Conferenza Svizzera delle Imposte (CSI), l'Unione Svizzera dei Fiduciari (USF), l'Associazione Svizzera Esperti Fiscali Diplomatici (ASEFID) hanno emanato il regolamento d'esame professionale superiore per l'ottenimento del Diploma federale del 6 dicembre 1993 (di seguito regolamento), approvato dal Dipartimento federale dell'economia il 20 marzo 1995 (art. 36 regolamento).

L'appena citato regolamento è stato abrogato con l'entrata in vigore in data 1. gennaio 2007 del nuovo "*regolamento d'esame per l'esame professionale superiore d'esperto fiscale*", il quale prevede, nelle sue disposizioni transitorie, che "*il primo esame di diploma conforme al nuovo regolamento avrà luogo nel 2008*". Considerato, pertanto, come i fatti contestati risalgano al 2006, al caso in disamina si applica l'antecedente regolamento del 20 marzo 1995.

**2.2** L'esame persegue quale obiettivo quello di accertare se il candidato possiede le necessarie conoscenze e capacità indispensabili per esercitare in maniera indipendente la professione d'esperto fiscale (art. 2 regolamento). La commissione d'esame organizza l'esame conformemente alle disposizioni del regolamento. La commissione d'esame ha il compito di elaborare una direttiva per il regolamento che deve essere approvata dalle organizzazioni (art. 5 regolamento). Almeno due esperti correggono e valutano le prove scritte, si occupano delle prove orali e attribuiscono le note. Le note definitive sono attribuite dalla Commissione d'esame, se necessario dopo aver consultato gli esperti (art. 14 regolamento).

**2.3** L'esame comprende le materie seguenti: a) fiscale, b) diritto, c) economia aziendale, contabilità e finanze. L'esame comprende una prova scritta e una prova orale. Le prove scritte comprendono un lavoro di diploma e dei lavori scritti (art. 23 regolamento). Il candidato ottiene per ogni materia d'esame una nota. La nota 4,00 e tutte le note superiori corrispondono a delle prestazioni sufficienti, mentre che le note inferiori alla nota 4,00 a delle prestazioni insufficienti. Le uniche note intermedie possibili sono le mezze note. Per definire la nota media, le note delle materie sono ponderate come esposto di seguito: prove scritte a) lavoro di diploma (compreso colloquio) due volte, b) imposte tre volte, c) diritto due volte, d) economia aziendale, contabilità, finanze due volte; prove orali a) fiscali due volte, materie facoltative una volta, presentazione una volta (art. 27 regolamento). L'esame è considerato superato se le seguenti condizioni sono cumulativamente adempiute: a) la nota media non è inferiore a 4,00 b) la nota media ponderata delle prove scritte e orali nella materia fiscale non è inferiore a 4,00 c) il candidato non ha più di due note insufficienti (art. 28 regolamento).

### **3.**

Il Tribunale amministrativo federale esamina con piena cognizione le censure con cui sono adottati la violazione del diritto, l'inesatto o incompleto accertamento di fatti giuridicamente rilevanti e, salvo che un'autorità cantonale abbia giudicato quale autorità di ricorso, l'inadeguatezza (art. 49 PA). L'autorità che esamina siffatte censure con cognizione limitata commette un diniego di giustizia formale.

**3.1** In particolare, l'autorità ricorsuale esamina i vizi di forma concernenti lo svolgimento stesso dell'esame, come ogni altra violazione del diritto federale, con piena cognizione. Tutte le censure concernenti lo svolgimento procedurale dell'esame o il metodo di valutazione hanno carattere formale. Un vizio di forma concernente lo svolgimento di un esame costituisce però, per costante prassi, un valido motivo di ricorso suscettibile di provocare l'accoglimento del gravame soltanto se siano ravvisabili indizi che il vizio invocato abbia potuto verosimilmente esercitare un influsso negativo sull'esito dell'esame (DTAF 2008/14 consid. 3.3).

**3.2** Tuttavia, secondo la costante giurisprudenza del Tribunale federale (DTF 131 I 467 consid. 3.1, DTF 121 I 225 consid. 4b), a cui si attiene anche lo scrivente Tribunale, l'autorità ricorsuale, pur

giudicando con piena cognizione, s'impone un certo riserbo, quando si tratta di verificare nel merito la valutazione di prestazioni d'esame operata dall'autorità inferiore (DTAF 2008/14 consid. 3.3, 2007/6 consid. 3).

La valutazione di prestazioni d'esame è una questione tecnica che esige non soltanto conoscenze professionali specifiche che spesso il Giudice non possiede, ma altresì conoscenze dell'insegnamento impartito, della personalità dell'esaminando e delle prestazioni fornite dagli altri candidati. In sede ricorsuale non è possibile ricostruire in modo completo ed affidabile i dati di fatto determinanti alla base della prima decisione, né può essere compito del Giudice quello di ripetere l'esame controverso, ossia di esaminare se il candidato possiede le qualità e le capacità richieste per esercitare una data attività o per assumere un dato ruolo. Già per queste ragioni di fatto non è consentito all'autorità ricorsuale di sostituire senza necessità il proprio apprezzamento a quello dell'autorità inferiore. Il Giudice deve dunque limitarsi a verificare se gli esaminatori si siano lasciati guidare da considerazioni del tutto estranee all'oggetto, di sorta che la decisione non risulti più sostenibile. Un controllo giudiziale più esteso rischierebbe, inoltre, di originare ingiustizie e di dare adito a discriminazioni nei riguardi degli altri candidati, segnatamente ove il giudizio ricorsuale ordinasse la ripetizione della prova d'esame, ciò che per forza di cose non potrebbe avvenire in condizioni identiche alle precedenti (DTF 106 la 1 cons. 3c, DTF 105 la 190 consid. 2a). Si è perciò affermata la prassi secondo cui, per quanto concerne il merito delle prestazioni d'esame, il Giudice riesamina l'operato delle istanze precedenti con un certo riserbo e non si scosta senza necessità dal loro apprezzamento. Il Tribunale federale si impone il medesimo riserbo anche nei casi in cui dispone delle conoscenze necessarie ad una verifica più estesa (DTF 131 I 467, DTF 118 la 448 consid. 4c; DTAF 2008/14 consid. 3).

#### **4.**

Il ricorrente, con suo ricorso di data 23 settembre 2008, censura una crassa sottovalutazione delle sue prestazioni negli esami scritti "imposte", "diritto", "economia aziendale, contabilità, finanze" e all'esame orale di "fiscale".

Egli ha ottenuto 94,75 punti, corrispondenti alla nota 3,00 nella materia scritta "imposte"; 30,00 punti, corrispondenti alla nota 3,50

nella materia scritta "diritto"; 26,50 punti, corrispondenti alla nota 3,50 nella materia scritta "economia aziendale, contabilità, finanze" e la nota 4,50 nella materia orale di "fiscale".

L'interessato è, invece, dell'avviso che avrebbe dovuto ricevere 103,75 punti (9 punti in più), corrispondenti alla nota 3,50 nella materia scritta "imposte"; punti 32,50 (2,5 punti in più), corrispondenti alla nota 3,50 nella materia scritta "diritto"; punti 38,50 (12 punti in più), corrispondenti alla nota 4,50 nella materia scritta "economia aziendale, contabilità, finanze" e la nota 5,00 nella materia orale di "fiscale". La nota media risulterebbe così del 4,10 e la nota media ponderata del 4,00.

**4.1** Giusta l'art. 28 del regolamento e sulla base di quanto previsto nel "Protokoll der Sitzung vom 11. November 2006 in Bern" della commissione d'esame, la prova è reputata superata se, cumulativamente, la nota media ponderata (composta dall'esame scritto "imposte" (3x), dall'esame orale di "fiscale" (2x) e dal lavoro di diploma) e la nota media complessiva sono sufficienti. Inoltre, sono concesse al massimo due note insufficienti.

Di seguito verrà analizzato se la commissione d'esame abbia effettivamente sottostimato le prestazioni del ricorrente, come sostenuto da quest'ultimo, partendo con il trattare dapprima le materie rilevanti per calcolare la nota media ponderata, per successivamente, se necessario, passare al resto delle materie. In tale contesto, verrà altresì esaminato se l'autorità inferiore abbia, a giusta ragione, considerato le motivazioni dell'autorità di prima istanza condivisibili.

#### **4.1.1** "Esame scritto 'imposte'"

L'esame scritto "imposte" è suddiviso in tre sotto-materie e meglio: "fiscalità internazionale", "IVA" e "fiscalità nazionale", sotto-materia quest'ultima per cui il ricorrente davanti alla prima istanza ha chiesto una rivalutazione, rivendicazione poi abbandonata in seconda istanza.

**4.1.1.1** Per quanto concerne la sotto-materia "fiscalità internazionale", il ricorrente, con il suo ricorso di data 23 settembre 2008, contesta in particolare la correzione del compito numero 1, domanda 1.1 rivendicando più un punto e domanda 1.4 rivendicando altresì più un punto, come pure il compito numero 3 rivendicando, sembra, più sei/sette punti raggiungendo così 40,75/41,75 punti nella sotto-materia "fiscalità internazionale" contro i 32,75 effettivamente attribuitogli.

L'interessato, con ricorso del 4 dicembre 2006 dinanzi all'autorità inferiore, contesta il fatto di non aver ottenuto la totalità del punteggio per non aver indicato la dicitura "estero su estero". In risposta gli esaminatori dichiarano come il candidato non abbia concretamente illustrato i presupposti indispensabili alle relazioni commerciali "estero su estero" limitandosi a descrivere solo una tipologia di società. Con atto di replica del 22 gennaio 2008, il ricorrente apporta la perizia del Dr. Iur. Marco Molino di data 4 gennaio 2008, sulla base della quale la risposta del candidato alla domanda 1.1 del primo compito sarebbe corretta, compreso il concetto "estero su estero". Il candidato avrebbe, infatti, utilizzato la definizione di società di sede, la quale descrive il concetto richiesto di attività estera. Gli esaminatori, in duplice, sono di altro avviso: nella risposta del ricorrente non figurerebbe nessun riferimento ad un'attività estera e la semplice menzione di "società di sede" non sarebbe sufficiente per spiegare la prassi "fifty-fifty" con le sue condizioni. Secondo gli esaminatori, in sintesi, il ricorrente avrebbe, solo in parte, risposto alla domanda. Il candidato con suo ricorso del 23 settembre 2008 inoltrato presso la scrivente autorità ribadisce quanto già sostenuto con i precedenti memoriali, vale a dire ritenere insufficiente la sua risposta per la mancanza della locuzione "estero su estero", allorquando la definizione di società di sede utilizzata dal medesimo ingloberebbe il concetto di attività estera, sarebbe arbitrario.

Tuttavia, le dichiarazioni sollevate dagli esaminatori con le loro prese di posizione illustrano in maniera inconfutabile come il candidato non abbia sufficientemente sviluppato la problematica delle relazioni commerciali "estero su estero", motivo quest'ultimo alla base del non pieno punteggio attribuito al candidato e non solo, quindi, a ragione dell'imperfezione nel non indicare l'appropriata dicitura "estero su estero".

Per quanto attiene alla domanda 1.4, sempre del compito numero 1, il ricorrente davanti all'autorità inferiore, tramite il suo ricorso del 4 dicembre 2006, sostiene di aver risposto esaustivamente alla domanda anche se quest'ultima sarebbe formulata in modo fuorviante. Mentre l'esaminatrice della commissione d'esame, in risposta, dichiara che la soluzione del candidato sarebbe errata, in quanto non avrebbe affrontato la domanda che chiedeva in maniera più che chiara a quanto ammontasse l'utile imponibile ai sensi della vecchia prassi "fifty-fifty" applicabile secondo i ruling fino al 1. gennaio 2009 e in base

ai dati forniti nella domanda. La stessa specifica che il candidato avrebbe illustrato correttamente il metodo di calcolo dell'utile imponibile - per il quale gli è stato, tra l'altro, attribuito un punto - omettendo però di sostituire le imposte indicate a conto economico con le imposte dovute effettivamente non rispondendo, di conseguenza, correttamente alla domanda. Con replica di data 22 gennaio 2008, il ricorrente asserisce che la soluzione ritenuta corretta dall'esaminatrice sarebbe, invece, sbagliata. Infatti non sarebbe prassi tenere automaticamente conto delle imposte. Con conseguente duplice del 16 maggio 2008, l'esaminatrice ribadisce quanto già sostenuto in sede di risposta aggiungendo, inoltre, che la tesi avanzata dal candidato, vale a dire che nella prassi l'adeguamento delle imposte è dato quando è espressamente richiesto, non ha alcuna rilevanza ai fini della risposta alla domanda in questione essendo stato esplicitamente richiesto al candidato di indicare l'utile imponibile ai sensi della vecchia prassi "fifty-fifty". Il ricorrente, in sede di ricorso davanti allo scrivente Tribunale, ribadisce come il calcolo da lui esposto sarebbe, formalmente, come pure, sulla base della vecchia e nuova prassi, materialmente corretto.

Alla luce delle puntuali considerazioni dell'esaminatrice alle osservazioni del ricorrente, le quali delucidano come la risposta dell'interessato non sia pertinente alla domanda d'esame in questione, non si può che rispettare la valutazione della commissione d'esame rigettando le affermazioni del ricorrente.

Infine, il ricorrente, con ricorso del 4 dicembre 2006, sostiene che la domanda numero 3 sarebbe stata formulata in maniera troppo vaga e che vi sarebbero almeno dieci possibili soluzioni. L'esaminatrice risponde al ricorrente dichiarando come l'osservazione apportata dal candidato sia generica e non illustri quali risposte corrette avrebbe fornito. Infatti, sempre secondo l'esaminatrice, sebbene il candidato abbia sostenuto in sede di ricorso davanti all'autorità inferiore che la domanda era formulata in maniera troppo vaga atta ad interpretazioni variegata, egli non ha in alcun modo preso posizione in merito alle possibili conseguenze ai fini dell'imposta federale diretta, della tassa di bollo di emissione nonché della tassa di bollo di negoziazione. Il Dr. Iur. Molino, con sua perizia del 4 gennaio 2008 allegata alla replica del ricorrente di data 22 gennaio 2008, considera la soluzione del ricorrente alla domanda 3.1, anche se lapidaria, corretta, in quanto il problema sarebbe stato visualizzato prendendo in debita

considerazione la problematica delle vecchie riserve; per quanto attiene poi alla domanda 3.2, risolta anche in maniera succinta, la risposta alla lettera a) sarebbe pure corretta, mentre la risposta alla lettera b) sarebbe incompleta per il fatto che occorreva considerare solo l'approccio statico tralasciando quello dinamico. In duplice l'esaminatrice specifica, per contro, che la domanda di esame era volta a sapere le conseguenze fiscali in relazione all'operazione di riorganizzazione e non dell'imposizione della struttura riorganizzata. Pertanto, il candidato non avrebbe dato una risposta puntuale alla domanda analizzando una costellazione non richiesta, in maniera, tra l'altro, superficiale. Con ricorso di data 23 settembre 2009, l'interessato critica la presa di posizione dell'esaminatrice, la quale si sarebbe contraddetta per ritenere, da una parte importante una risposta anche a livello di imposta preventiva, dall'altra per non aver attribuito punti al candidato per il fatto che lo stesso abbia concentrato la sua risposta sugli effetti della riorganizzazione a livello di imposta preventiva.

In definitiva, si può osservare come l'esaminatrice si è preoccupata di prendere posizione alle censure sollevate dal ricorrente specificando dove e come quest'ultimo non abbia fornito delle risposte esaurienti e pertinenti a quanto richiesto, mentre che l'interessato ha continuato con le sue tesi strumentalizzando addirittura le affermazioni dell'esaminatrice, ma senza spiegare in che misura quest'ultime sarebbero contraddittorie. Di conseguenza, le conclusioni a cui è giunta l'esaminatrice sono da approvare e supportare.

**4.1.1.2** Preliminarmente, si osserva come per l'esame scritto "IVA" il ricorrente, tanto con il suo ricorso del 4 dicembre 2006 davanti all'autorità inferiore richiedeva più 4,25 punti, tanto con ricorso di data 23 settembre 2008 davanti allo scrivente Tribunale, il medesimo non abbia più indicato i punti che a suo modo di vedere dovrebbe ottenere in tale sotto-materia. Ad ogni modo, l'interessato, tramite il suo ricorso inoltrato all'autorità inferiore, come pure con il ricorso davanti allo scrivente Tribunale, contesta il fatto di non aver ricevuto la totalità dei punti semplicemente per aver tralasciato di indicare gli articoli di legge applicabili al caso, mentre le risposte fossero da considerare corrette. L'esperto della commissione d'esame, dal canto suo in risposta, puntualizza come determinati punti sono stati attribuiti – a tutti i candidati – esclusivamente se l'articolo, rispettivamente gli articoli di legge siano stati menzionati. L'interessato replica osservando come in

nessun quesito d'esame venga esplicitamente richiesto l'articolo di legge; men che meno risulta dal regolamento d'esame o dalle relative direttive che il pieno punteggio viene concesso allorché l'articolo di legge venga specificato ponendo così dei problemi di competenza. Contrariamente al ricorrente, l'esaminatore, in duplice, non ritiene che tale direttiva di correzione, concordata tra gli esperti ponga dei problemi di competenza, anzi la stessa salvaguarderebbe la parità di trattamento tra i candidati, principio invocato proprio dal ricorrente medesimo. Ma più che altro, il ricorrente non avrebbe ottenuto ulteriori punti, anche in considerazione del contenuto materiale delle sue risposte non sempre complete e, soprattutto, non sempre corrette. Davanti alla scrivente autorità, il ricorrente ribadisce quanto già detto con i precedenti scritti specificando come le sue *"risposte sono state giudicate materialmente corrette dal primo correttore, ma vengono inficiate a causa della mancanza della citazione dell'articolo da parte del secondo correttore"*.

Tuttavia, dalle prese di posizione dell'esaminatore emerge come il candidato non ha ottenuto maggiori punti non solo per non aver indicato l'articolo di legge a suffragio della risposta, ma anche a causa delle risposte poco precise e in parte errate e dunque non si può che appoggiare le opinioni espresse dalla commissione d'esame.

**4.1.1.3** In conclusione, ripercorrendo le censure del ricorrente e le relative prese di posizione della commissione d'esame, senza entrare nel merito delle domande e delle rispettive soluzioni, considerato come allo scrivente Tribunale viene imposto un certo riserbo di riesame, non si può che constatare come gli argomenti degli esaminatori, i quali precisano laddove le risposte del candidato non sono complete o sbagliate, siano sufficientemente chiari.

#### **4.1.2** Esame orale "fiscale"

L'interessato ritiene di aver svolto un buon esame orale, in particolare di aver risposto correttamente pure all'ultima domanda dell'esame che concerneva il risanamento di società sorelle detenute da una persona giuridica. Egli, con suo ricorso di data 4 dicembre 2006 dinanzi all'UFFT, asserisce che nel Canton Ticino non si applica la teoria del triangolo modificata, come dimostrerebbe pure l'allegato C del citato ricorso, bensì la teoria del triangolo classica con riduzione su partecipazione a livello di casa madre ed apporto non imponibile alla società sorella risanata. Il ricorrente, con replica del 22 gennaio 2007

e successivamente con ricorso del 23 settembre 2008 dinanzi alla scrivente autorità, aggiunge che secondo le direttive relative all'ordinamento per l'esame professionale superiore d'esperto fiscale, il candidato deve conoscere la prassi del proprio Cantone di lavoro e del Cantone più popoloso geograficamente limitrofo al Cantone di lavoro e non occorre conoscere la prassi di tutti e i ventisei Cantoni. In risposta al ricorso del 4 dicembre 2006, l'esaminatrice dichiara, invece, che non può esser concesso alcun aumento della nota, in quanto la teoria del triangolo non si applica alla domanda posta essendo l'azionista unico una SA: non figura alcun profitto imponibile a livello della SA, non ponendosi quindi nemmeno la questione di un'eventuale riduzione per partecipazione. Infatti, a condizione che la somma dei valori fiscali delle partecipazioni fuse non superino la somma dei singoli valori prima della fusione non è dato alcun profitto. In aggiunta a ciò, in sede di duplice la medesima esaminatrice dichiara che il caso trattato all'esame avrebbe fatto l'oggetto di tax ruling in diversi Cantoni e che la sua posizione non sarebbe quindi teorica, bensì suffragata da prassi riconosciuta. Inoltre, la stessa conclude asserendo che la risposta del candidato, oggetto di discussione, non ha portato al candidato una deduzione della valutazione generale dell'esame orale e che gli esaminatori, in sede di esame, hanno, dopo lungo tentennare, attribuito al candidato la nota 4,50 pur ritenendo la sua prestazione più vicino alla nota 4,00.

Nonostante l'ultima affermazione dell'esaminatrice non sia suffragata da alcuna spiegazione, lascia ben comprendere come un margine di manovra nel rivedere la nota complessiva del candidato verso l'alto sia da escludere e ciò a prescindere dalla risposta, più o meno corretta, in merito al risanamento di società sorelle detenute da una persona giuridica. A tal proposito si osserva come il ricorrente, tramite i suoi memoriali e non da ultimo tramite il suo ricorso datato 23 settembre 2008 inoltrato presso lo scrivente Tribunale, non abbia mai trattato l'esame orale di "fiscale" nel suo complesso circoscrivendo le sue osservazioni esclusivamente all'ultima domanda e quindi il citato ricorso, per quanto riguarda la nota nella materia orale "fiscale" è da considerarsi non sufficientemente sostanziato. Infatti, non basta dichiarare che la prestazione dell'esame sia, a mente del ricorrente, buona rinviando, a tale scopo, solo all'ultima domanda. Ad ogni modo, le osservazioni del ricorrente sono state, tra l'altro, smentite dalle motivazioni espresse dall'esaminatrice.

In ultima battuta, doveroso pure precisare come le direttive dell'ordinamento per l'esame professionale superiore d'esperto fiscale prevedono, sì, che il candidato deve dimostrare di conoscere particolarmente bene il diritto fiscale del proprio Cantone di lavoro, ma prevedono altresì che l'esame verte, di principio, sul diritto fiscale di tutti i cantoni e che per quanto riguarda le questioni fondamentali, il candidato deve dimostrare di conoscere le regolamentazioni principali vigenti in Svizzera (cfr. pag. 10-11 delle "Wegleitung Steuerexperten-Prüfung").

**4.1.3** A ragione di quanto poc'anzi illustrato, si osserva come la commissione, sia nell'esame scritto "imposte" che all'esame orale "fiscale", abbia puntualmente preso posizione alle singole contestazioni avanzate dal ricorrente argomentando in maniera più che esauriente e con cognizione di causa le proprie conclusioni, nonché valutazioni dando, altresì, prova di serietà nel compiere il proprio dovere.

La valutazione da parte della commissione d'esame della nota 3,00 all'esame scritto "imposte", come pure della nota 4,50 all'esame orale "fiscale" devono essere confermate. Di conseguenza il ricorso del 23 settembre 2008 andrebbe già respinto a questo stadio di disanima considerato come l'interessato, con una nota media ponderata del 3,70, non adempie a una delle condizioni indispensabili per reputare l'esame come superato.

**4.1.4** Ad ogni buon conto, considerato come all'esame scritto "imposte" mancherebbero al candidato solo 0.25 punti per raggiungere 95 punti equivalenti alla nota successiva, vale a dire alla nota 3,50, anche qualora si dovesse assecondare la richiesta del ricorrente che rivendica appunto la nota 3,50, il medesimo non otterrebbe comunque la sufficienza nella media ponderata e quindi anche in tale costellazione l'esame sarebbe pure da considerare non superato.

Infatti, con una nota del 4,00 nel lavoro di diploma (coefficiente 2), una nota del 3,50 all'esame scritto "imposte" (coefficiente 3), una nota del 4,50 all'esame orale di "fiscale" (coefficiente 2), ne risulterebbe una media ponderata del 3,92. In virtù dell'art. 34 cpv. 2 dell'ordinanza sulla formazione professionale del 19 novembre 2003 (OFPr, SR 412.101), il quale prevede che le medie sono arrotondate al massimo

a una cifra decimale, la nota media ponderata del 3,92 equivale in definitiva ad un 3,90.

**4.1.5** A titolo abbondanziale e al fine di non lasciare dubbio alcuno, si osserva come la costellazione del punteggio, nonché delle note del ricorrente non rappresenta un caso limite.

Preliminarmente va notato che nell'ambito della legge federale sulla formazione professionale non esiste un regolamento dei casi limite che abbia validità generale. Se una regola per i casi limite non è prevista né nel regolamento d'esame, né nelle direttive corrispondenti, allora la commissione d'esame stessa può in principio prevedere dei criteri per il trattamento dei casi limite. Tale competenza risulta dalla facoltà della commissione d'esame di fissare in modo definitivo le note dei candidati all'esame (cfr. art. 14 regolamento). Un simile regolamento deve essere oggettivamente sostenibile ed essere applicato in modo uguale a tutti i candidati (DTAF 2007/6).

Come risulta dal "Protokoll der Sitzung vom 11. November 2006 in Bern", protocollo quest'ultimo in possesso della scrivente autorità in quanto presente in un altro incarto pendente e concernente sempre un esame professionale d'esperto fiscale di medesimo anno, la commissione d'esame ha ben definito le regole di come considerare i casi limite per l'anno 2006. Con tale protocollo, essa ha, dapprima, stabilito come sia possibile rivedere verso l'alto la nota di una sola materia circoscrivendo siffatta possibilità, tra l'altro, esclusivamente agli esami scritti "economia aziendale, contabilità, finanze" (concedendo al massimo 1 punto supplementare), "imposte" (concedendo al massimo 1.5 punti supplementari) e all'esame orale "fiscale" (concedendo al massimo mezzo punto di nota). La medesima ha in seguito specificato come la nota del lavoro di diploma non possa essere rivista e come la nota dell'esame orale "fiscale" possa venir arrotondata di mezzo punto solo se accanto a tale nota gli esaminatori abbiano posto - letteralmente tradotto - una croce. Tale sorta di asterisco accanto alla nota dell'esame orale "fiscale" significa che, in caso fosse appunto necessario per superare l'esame, gli esaminatori dispongono della facoltà di arrotondare di mezzo punto la nota. Senza l'asterisco tale eventualità non può essere considerata. Di conseguenza, nel caso di specie, anche qualora si considerasse giustificata la nota 3,50 all'esame scritto "imposte", visto come la nota 4,00 per il lavoro di diploma non può venir rivalutata e come la nota

4,50 attribuita al ricorrente all'esame orale di "fiscale" non può, nemmeno, esser oggetto di rivalutazione a motivo del fatto che nessun asterisco figura accanto a tale nota e che anzi, sulla base della duplice del 16 maggio 2007 dell'esaminatrice, la prestazione del ricorrente nella materia di cui parola sarebbe più consona alla nota 4,00 che non alla nota 4,50, il ricorrente non raggiungerebbe, come già appurato al precedente punto, la sufficienza nella media ponderata. Pacifico, pertanto, che il caso che ci occupa non rientra in un caso limite secondo l'ordinamento elaborato dalla commissione d'esame.

## **5.**

In ultima battuta e sulla scorta di quanto trattato ai precedenti punti, per quanto attiene alla violazione del diritto di essere sentito fatta valere dal ricorrente, in quanto la decisione impugnata sarebbe lacunosa nella sua motivazione per non aver considerato, nei ragionamenti e nelle argomentazioni, le prove e le perizie apportate dall'interessato si osserva quanto segue.

**5.1** Il diritto di essere sentito è una garanzia costituzionale di carattere formale (art. 29 cpv. 2 della Costituzione federale della Confederazione Svizzera del 18 aprile 1999, Cost., RS 101); la sua violazione comporta l'annullamento della decisione impugnata, indipendentemente dalle probabilità di successo del ricorrente nelle questioni di merito (DTF 127 V 431 consid. 3d/aa, DTF 122 II 464 consid. 4a; JAAC 38.30 consid. 3.1).

Da tale diritto costituzionale sgorga l'obbligo per l'autorità di dover motivare la sua decisione, la quale è da considerare sufficientemente motivata allorché il destinatario ne possa comprendere l'integrale contenuto, lo possa, altresì, puntualmente contestare, laddove lo ritenesse opportuno, e allorché l'autorità di ricorso possa esercitare il suo controllo. L'estensione della motivazione dipende anche dall'oggetto medesimo della decisione, dalla natura dell'affare, come pure dalle circostanze particolari del caso concreto. In linea di principio, affinché una decisione sia da ritenere sufficientemente motivata, basta che l'autorità abbia illustrato, anche brevemente, i motivi alla base delle sue conclusioni in maniera tale che l'interessato possa seguirne i ragionamenti potendo, se del caso, contestare con piena cognizione di causa i punti non condivisi. Inoltre, l'autorità non è tenuta a esporre tutti i fatti, mezzi di prova e censure sollevate dalle parti, bensì può selezionare gli argomenti che ritiene pertinenti (DTF

130 II 530 consid. 4.3, DTF 129 I 232 consid. 3.2, DTF 126 I 97 consid. 2b).

**5.2** In particolare, per quanto concerne una decisione inerente la valutazione di prestazioni d'esame, la stessa è da ritenere sufficientemente motivata ai sensi dell'art. 29 Cost., se riporta, anche in modo succinto, le risposte corrette, incomplete ed errate del candidato. Inoltre, la decisione deve essere impostata in maniera tale che l'autorità di ricorso possa ripercorrere e ricostruire lo svolgersi e l'apprezzamento dell'esame così da poter esaminare come la valutazione dell'esame sia stata intrapresa (decisione del Tribunale federale 2P.23/2004 del 13 agosto 2004 consid. 2.2). Quanto precede presuppone, ad ogni modo, che le censure sollevate siano state sufficientemente sostanziate (DTF 121 I 225 consid. E.2).

**5.3** Nel caso che ci occupa, come si è potuto in parte già appurare nel verificare le argomentazioni e le valutazioni della commissione d'esame nella prova scritta "imposte" e la prova orale "fiscale", l'autorità inferiore ha tenuto sufficiente conto delle censure sollevate dal ricorrente, nonché delle risposte degli esaminatori considerando queste ultime, a giusta ragione, sufficientemente condivisibili. L'autorità inferiore, la quale manifesta di essersi confrontata con le motivazioni degli esaminatori e le ritiene plausibili, non è tenuta a riportare in modo esplicito le loro risposte (DTF 130 II 530 consid. 4.3). In quest'ottica non è ravvisabile una violazione del diritto di essere sentito.

**5.4** A tal proposito, doverosa una precisazione in merito alla presa di posizione della commissione d'esame nella materia "economia aziendale, contabilità, finanze". Infatti, l'esperto, il quale ha rivisto verso l'alto di ben 9 punti la prova del ricorrente, non ha specificato i motivi alla base della sua precedente e nuova valutazione. Comportamento quest'ultimo ravvisato dal ricorrente e pure criticato dall'UFFT, il quale ha tuttavia tranciato il problema di sapere se fosse stato violato o meno il diritto di essere sentito asserendo che il candidato ha potuto prendere posizione e criticare l'esame nel merito sulla base degli atti a sua disposizione concludendo che anche se fosse stata assegnata una nota sufficiente in tale materia, a causa dei risultati insufficienti ottenuti in altre due materie, il ricorrente non avrebbe comunque ottenuto la promozione. Tali argomenti dell'autorità inferiore non sono del tutto condivisi dallo scrivente Tribunale anche se

giunge alla medesima conclusione. In primo luogo, occorre specificare come, in applicazione dell'art. 35 cpv. 3 PA, un aumento del punteggio a favore del candidato non necessita per forza di cose una motivazione. Vero per contro che l'esaminatore avrebbe dovuto chiarire il motivo della mancata aggiudicazione degli ulteriori punti richiesti dal ricorrente. In secondo luogo, anche qualora risultasse superfluo per il candidato sapere dove e come ha sbagliato, in quanto, ad ogni modo, la prova complessiva sarebbe da ritenere non superata, nel caso specifico questa costellazione non può essere considerata come adempiuta sulla base delle motivazioni dell'UFFT. Infatti, secondo il regolamento e il protocollo della commissione d'esame di data 11 novembre 2006, anche con due insufficienze è possibile superare l'esame, se la nota media, ponderata e totale, è uguale o superiore al 4,00. Tuttavia, come ampiamente illustrato al considerando cinque della presente decisione, a prescindere dalla nota nella materia "economia aziendale, contabilità e finanze", il ricorrente non raggiungerebbe comunque la nota media ponderata del 4,00. Per questo motivo e per nessun altro, sarebbe inopportuno e soprattutto contrario all'economia processuale ritornare l'incarto all'istanza inferiore al fine che la stessa possa sanare la violazione di cui parola. Consolidata giurisprudenza prevede infatti che bisogna evitare di causare procedure "a vuoto" (formalistischer Leerlauf) destinate solo a ritardare l'andamento dell'intera vertenza (DTF 116 V 182 cons. 3d).

#### **6.**

Considerato quanto precede, il ricorso si rivela infondato e per questo motivo va respinto.

#### **7.**

Visto l'esito della procedura è giustificato addossare al ricorrente le spese processuali per un importo complessivo di fr. 1'100.-. Esso verrà computato con l'anticipo di fr. 1'300.- versato dal ricorrente entro il termine fissato con ordinanza del 29 settembre 2008 (art. 63 cpv. 1 e 4<sup>bis</sup> PA). Il Tribunale amministrativo federale rimborserà al ricorrente la differenza. Quale parte soccombente, al ricorrente non viene assegnata alcuna indennità a titolo di spese ripetibili (art. 64 cpv. 1 PA).

#### **8.**

La presente decisione è definitiva e non può essere impugnata con

ricorso di diritto pubblico al Tribunale federale (art. 83 let. t della Legge sul Tribunale federale del 17 giugno 2005, LTF, SR 173.110).

**Per questi motivi, il Tribunale amministrativo federale pronuncia:**

**1.**

Il ricorso è respinto.

**2.**

Le spese processuali, di fr.1'100.-, sono poste a carico del ricorrente. Esse sono computate con l'anticipo spese di fr. 1'300.-. La differenza verrà versato al ricorrente dal Tribunale amministrativo federale entro un termine di 30 giorni dalla spedizione della presente decisione.

**3.**

Comunicazione a:

- ricorrente (Raccomandata);
- autorità inferiore (n. di rif. 122; Raccomandata; allegati di ritorno);
- autorità di prima istanza (Raccomandata; allegati di ritorno).

Il presidente del collegio:

La cancelliera:

Francesco Brentani

Elisabetta Tizzoni

Data di spedizione: 5 Maggio 2009