

BVGer BVGE 2008/50 vom 24. September 2008

Bundesverwaltungsgericht, 2008-09-24, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_BVGE_2008_50

FR: TAF BVGE 2008/50 du 24 septembre 2008

IT: TAF BVGE 2008/50 del 24 settembre 2008

Regeste

Sorveglianza dei revisori

Erwägungen

E. 3.1

La LSR è entrata in vigore il 1o settembre 1997. Giusta il compendio menzionato nel relativo messaggio del CF (FF 2004 3545 segg.), con il disegno di modifica del Codice delle obbligazioni, il CF ha inteso migliorare il quadro legislativo in materia di revisione, colmare diverse lacune e mettere a punto una concezione moderna ed equilibrata della revisione, applicandola a tutti i soggetti di diritto privato, al fine di assicurare la qualità della revisione dei conti e di restaurare la fiducia nell'istituzione dell'ufficio di revisione. Il disegno fornisce una nuova definizione dell'obbligo di revisione per tutte le forme giuridiche e precisa le attribuzioni dell'ufficio di revisione. Ridefinisce pure i requisiti professionali che devono soddisfare i revisori (consid. 3.4.1). La LSR disciplina l'abilitazione e la sorveglianza delle persone che forniscono servizi di revisione ed ha lo scopo di assicurare che i servizi di revisione siano forniti conformemente alle prescrizioni e ai requisiti di qualità (art. 1 cpv. 1 e 2 LSR). Le persone fisiche e le imprese di revisione che forniscono servizi di revisione necessitano di un'abilitazione da parte dell'autorità di sorveglianza (cfr. art. 3 LSR). Giusta l'art. 28 cpv. 1 LSR la sorveglianza compete all'ASR. La medesima decide sulla base dell'art. 15 cpv. 1 LSR su domanda in merito all'abilitazione di revisori, periti revisori ed imprese di revisione sotto sorveglianza statale. All'art. 43 cpv. 3 LSR rispettivamente all'art. 47 dell'ordinanza sui revisori del 22 agosto 2007 (OSRev, RS 221.302.3) il legislatore ha previsto facilitazioni in riferimento alla procedura di abilitazione nella fase del passaggio al nuovo diritto. Conformemente ai disposti menzionati, le persone fisiche e le imprese di revisione che entro quattro mesi dall'entrata in vigore della LSR presentano all'autorità di sorveglianza una domanda di abilitazione ad esercitare la funzione di revisore, perito revisore o impresa di revisione sotto sorveglianza statale possono fornire servizi di revisione ai sensi dell'art. 2 lett. a fino a quando è pronunciata la decisione sull'abilitazione. L'inoltro della domanda di abilitazione entro il termine stabilito consente quindi di principio l'abilitazione provvisoria. Tuttavia, se le condizioni di abilitazione non sono manifestamente soddisfatte, l'abilitazione provvisoria è negata (art. 47 cpv. 2 OSRev). Ne è il caso, segnatamente quando la domanda è manifestamente incompleta o infondata (cfr. messaggio del CF, FF 2004 3545 segg., in particolare 3663 seg.). Nella sua domanda il richiedente deve fornire tutte le informazioni e indicare tutti i documenti che permettono di dimostrare che le condizioni di abilitazione sono soddisfatte (art. 3 cpv. 1 OSRev).

E. 3.2

Il ricorrente ha inoltrato all'ASR la sua domanda di abilitazione per esercitare la funzione di perito revisore in data 3 dicembre 2007 e di conseguenza entro il termine di quattro mesi

previsto dalla legge.

E. 3.3

Prima dell'entrata in vigore della LSR e dell'OSRev il 1o settembre 2007 era determinante l'ordinanza del 15 giugno 1992 sui requisiti professionali dei revisori particolarmente qualificati (RU 1992 1219, qui di seguito: vecchia ordinanza; questa si basava sull'art. 727b cpv. 2 del Codice delle obbligazioni del 30 marzo 1911 [CO, RS 220]). All'art. 1 della vecchia ordinanza erano disciplinati i requisiti professionali (formazione ed esperienza pratica). Per quanto riguarda i requisiti relativi alla formazione erano considerati revisori particolarmente qualificati segnatamente le persone che hanno concluso studi universitari in economia aziendale, scienze economiche o in diritto come pure le persone titolari di un diploma rilasciato da una scuola superiore per quadri di economia e amministrazione riconosciuta dalla Confederazione e con un'esperienza pratica di dodici anni (art. 1 cpv. 1 lett. c della vecchia ordinanza).

E. 3.4

In conformità all'art. 4 LSR e all'art. 50 OSRev in combinato disposto con l'art. 43 cpv. 6 LSR una persona fisica è abilitata in qualità di perito revisore se adempie le condizioni di abilitazione. Sono definiti quali periti revisori quelle persone che sono autorizzate ad esaminare imprese economicamente importanti nel quadro di una revisione ordinaria (cfr. art. 727b CO). Dette persone devono disporre della stessa formazione che hanno acquisito i revisori abilitati, in generale devono comprovare un'esperienza professionale chiaramente più lunga e qualificata.

E. 3.5

Giusta l'art. 4 cpv. 1 e 2 LSR una persona fisica è abilitata ad esercitare la funzione di perito revisore se adempie i requisiti in materia di formazione e di esperienza professionale ed è incensurata; adempiono detti requisiti gli esperti contabili diplomati federali (art. 4 cpv. 2 lett. a LSR); gli esperti fiduciari e gli esperti fiscali diplomati federali e gli esperti diplomati in finanza e controlling con un'esperienza professionale di almeno cinque anni (art. 4 cpv. 2 lett. b LSR); le persone titolari di un diploma in economia aziendale, in scienze economiche o in diritto rilasciato da un'università o da una scuola professionale svizzera, gli specialisti in finanza e contabilità con attestato professionale federale nonché i fiduciari con attestato professionale federale con un'esperienza professionale di almeno 12 anni (art. 4 cpv. 2 lett. c LSR); lo stesso vale per quelle persone che hanno conseguito un titolo di studio estero paragonabile a quelli di cui all'art. 4 cpv. 2 lett. ac che dispongono dell'esperienza professionale corrispondente e dimostrano di possedere le necessarie conoscenze del diritto svizzero, a condizione che lo preveda un trattato internazionale concluso con lo Stato di provenienza o che quest'ultimo accordi la reciprocità (art. 4 cpv. 2 lett. d LSR). L'esperienza professionale deve essere stata acquisita prevalentemente nel campo della contabilità e della revisione dei conti, almeno per due terzi sotto la sorveglianza di un perito revisore abilitato o di un esperto straniero con qualifica paragonabile. L'esperienza professionale maturata durante la formazione è tenuta in considerazione se tali condizioni sono soddisfatte (art. 4 cpv. 4 LSR). Con i requisiti in materia di formazione e di esperienza professionale precisati all'art. 4 cpv. 2 LSR il legislatore ha voluto perseguire una concezione liberale che permette ai titolari di diversi diplomi di accedere alla funzione di perito revisore. Al fine di far fronte a eventuali lacune di formazioni che non sono specificamente orientate alla revisione, il disegno di legge esige un'esperienza professionale più lunga nel settore della contabilità e

della revisione (messaggio del CF, FF 2004 3634). Prima del 1991, per la revisione del conto annuale la legge non esigeva né determinate conoscenze né particolare esperienza (cosiddetta « revisione profana »). Dalla riforma del 1991, i revisori di società anonime devono soddisfare i necessari requisiti (art. 727a CO). Con il nuovo disciplinamento giuridico dei servizi di revisione si ha voluto prefiggere come scopo che i servizi di revisione vengono effettuati soltanto da persone sufficientemente qualificate, in grado di soddisfare le aspettative in termini di qualità (messaggio del CF, FF 2004 3554). Adottando un sistema di abilitazione si garantisce che i servizi di revisione siano forniti unicamente da specialisti sufficientemente qualificati (messaggio del CF, FF 2004 3546). Per le esigenze in termini di formazione e di esperienza professionale, il disegno si ispira alle corrispondenti disposizioni dell'Unione europea (messaggio del CF, FF 2004 3546 n. 5) e dei nostri Stati limitrofi. Tuttavia, tenuto conto della molteplicità delle formazioni presenti in Svizzera, esso si limita a un minimo dei requisiti vigenti nelle diverse legislazioni. Rispetto ai requisiti in termini di formazione dei revisori particolarmente qualificati attualmente vigenti, la gamma delle formazioni ammesse è leggermente più ampia (messaggio del CF, FF 2004 3573). Il legislatore ha quindi determinato un numero limitato di cicli di formazione e l'ha ripreso nella lista di cui all'art. 4 cpv. 2 LSR, la quale assieme alla relativa esperienza professionale assicura servizi di revisione qualitativamente elevati. Dall'art. 4 cpv. 2 LSR emerge e contrario che i cicli di formazione che non sono contenuti nella lista sono qualificati come insufficienti, su riserva di un riconoscimento posteriore di cicli di formazione da parte del CF giusta l'art. 4 cpv. 3 LSR. Nell'ambito della fissazione di cicli di formazione è stato tenuto conto - oltre che del tipo rispettivamente del grado di formazione - soprattutto degli orientamenti specifici quali la revisione e la contabilità. Il legislatore ha tuttavia rinunciato alla regolamentazione di deroghe per quelle persone che non hanno concluso nessuno dei cicli di formazione ai sensi dell'art. 4 cpv. 2 LSR. Così facendo egli ritiene quei cicli di formazione che non sono esplicitamente menzionati nella legge insufficienti per un'abilitazione. In altre parole, chi non dispone dei cicli di formazione nominati concretamente nella legge non può essere abilitato (cfr. anche RAPHÄEL CAMP, Die Revisorengilden unter dem neuen Revisionsrecht in TREX 2007 pag. 86 segg., pag. 88; decisione del TAF B-1940/2008 del 10 giugno 2008 consid. 2.2 in fine). In quest'ottica l'elenco dei cicli di formazioni di cui all'art. 4 cpv. 2 LSR è da considerare come esaustivo (cfr. decisione del TAF B-1940/2008 del 10 giugno 2008 consid. 2.6, 3.2).

E. 4

Il ricorrente è il titolare dal 25 marzo 1982 di un diploma universitario in scienze politiche, conseguito presso l'Università X. di Milano.

E. 4.1

Giusta l'art. 4 cpv. 2 lett. d LSR adempiono i requisiti in materia di formazione ed esperienza professionale le persone che hanno conseguito un titolo di studio estero paragonabile a quelli di cui alla lettera a, b o c, che dispongono dell'esperienza professionale corrispondente e dimostrano di possedere le necessarie conoscenze del diritto svizzero, a condizione che lo preveda un trattato internazionale concluso con lo Stato di provenienza o che quest'ultimo accordi la reciprocità. Poiché sussiste una moltitudine di cicli di formazione stranieri, nella legge non possono essere elencati tutti i cicli di formazione comparabili. Si rivela quindi adeguato basarsi sulla comparabilità di cicli di formazione ottenuti all'estero. L'esame se un ciclo di formazione estero è confrontabile con uno svizzero ai sensi dell'art. 4 cpv. 2 LSR rientra nel regolare potere d'apprezzamento

dell'ASR, che per la sua decisione consulta altre autorità.

E. 4.2

Sulla base della consultazione dell'UFFT e della relativa presa di posizione del 18 dicembre 2007 l'ASR ha paragonato il diploma universitario italiano in scienze politiche del ricorrente a un diploma universitario svizzero in scienze politiche. In considerazione dell'elenco esaustivo dei cicli formativi ai sensi dell'art. 4 cpv. 2 lett. c LSR (consid. 3.5) risulta evidente che in esso non sono contemplati diplomi universitari in scienze politiche, indipendentemente dal fatto che essi siano stati rilasciati in Svizzera o all'estero. Il ricorrente rileva in maniera generale che nel suo corso formativo egli ha predisposto corsi di economia e commercio nel ciclo di studi. In una procedura concernente la domanda di abilitazione quale perito revisore rispettivamente nella successiva procedura di ricorso è il richiedente rispettivamente il ricorrente che deve accollarsi l'onere della prova in riferimento alla formazione e all'esperienza professionale acquisita. In casu è quindi il ricorrente che deve comprovare che il suo diploma in scienze politiche conseguito in Italia, a differenza di un diploma svizzero, è equivalente ad un diploma ripreso nell'elenco esaustivo dei cicli di formazione di cui all'art. 4 cpv. 2 lett. c LSR. Dalla documentazione e dagli argomenti del ricorrente non risultano indizi concreti che lascino concludere che il suo diploma universitario sia comparabile ad un ciclo di formazione indicato all'art. 4 cpv. 2 lett. c LSR. La conclusione dell'ASR secondo cui il diploma universitario del ricorrente in scienze politiche emesso in Italia può essere equiparato ad un diploma universitario svizzero nella medesima categoria appare dunque a giusto titolo sostenibile. Di conseguenza la formazione del ricorrente non è sufficiente per accogliere la sua domanda di abilitazione quale perito revisore.

E. 4.3

Nel suo scritto del 28 gennaio 1994 l'UFIAML aveva riconosciuto il diploma universitario in scienze politiche del ricorrente con un diploma SSQEA. Come rilevato a giusto titolo nella decisione impugnata, che anche in questo punto si basa sulla presa di posizione dell'UFFT, rispetto alla vecchia ordinanza sui requisiti professionali dei revisori particolarmente qualificati (consid. 3.3), i diplomi SSQEA non figurano più nell'elenco esaustivo dei cicli di formazione secondo l'art. 4 cpv. 2 LSR, per cui, anche in questo caso, in principio non sono adempiuti i criteri richiesti per la formazione.

E. 4.4

Nella presa di posizione su cui poggia la decisione impugnata l'UFFT indica che i titolari di diplomi SSQEA possono richiedere presso di esso il rilascio retroattivo di un titolo di scuola universitaria professionale, ma che questa regola non vale per i diplomi stranieri. Benché l'UFFT e con esso l'ASR abbiano omesso di indicare per quali motivi ai titolari di diplomi stranieri equivalenti ai diplomi SSQEA è preclusa la possibilità conferita ai cittadini svizzeri, va comunque sottolineato che nel caso in esame, in principio, è decisiva la conclusione che la formazione universitaria di cui dispone il ricorrente non è incentrata sui rami specifici dell'economia aziendale, scienze economiche o diritto.

E. 4.5

Tuttavia, a titolo abbondanziale, se si considera che l'UFIAML aveva equiparato la formazione estera del ricorrente con un diploma SSQEA svizzero e che l'UFFT nella sua consultazione conclude che i titolari di un diploma SSQEA possono presentare la richiesta del rilascio retroattivo di un titolo di scuola universitaria, ne si deduce che la decisione se

anche in casu è possibile inoltrare una simile richiesta spetta al livello di prima istanza unicamente all'UFFT e non all'ASR. Per questo motivo la questione appena sollevata non può essere oggetto del presente procedimento dinanzi al TAF. Sta al ricorrente di decidere se presentare all'UFFT la domanda di rilascio retroattivo di un titolo di scuola universitaria professionale e in caso di accoglimento della sua richiesta di rivolgersi nuovamente all'ASR. Unicamente nel quadro della procedura di richiesta di commutazione del titolo si dovrà eventualmente esaminare se e in che misura il ricorrente può appellarsi al principio dell'affidamento.

E. 4.6

All'art. 4 cpv. 3 LSR è regolato che il CF può ammettere altri cicli di formazione equivalenti e determinare la durata dell'esperienza professionale necessaria. Questa disposizione è stata collocata nella legge poiché nel corso dei dibattiti parlamentari si era avvertito il timore che l'elenco dei cicli di formazione giusta l'art. 4 cpv. 2 LSR già presto non fosse più attuale nel caso si abrogassero i cicli di formazione esistenti e se ne instaurassero dei nuovi. La competenza del CF di cui all'art. 4 cpv. 2 LSR è stata creata per soddisfare gli sviluppi degli ambiti professionali corrispondenti anche in futuro (Bollettino ufficiale dell'Assemblea federale 2005 S 989, voto Hansheiri Inderkum, relatore della Commissione preparatoria). Fino ad oggi il CF non ha ampliato in un'ordinanza o in un simile decreto l'elenco dei cicli formativi in favore di diplomi universitari in scienze politiche rispettivamente in diplomi SSQEA.

E. 4.7

Quale risultato intermedio si conclude che il ricorrente non può essere abilitato come perito revisore giusta l'art. 4 LSR, in quanto, secondo ai diplomi presentati fino ad oggi, egli non dispone di una formazione conforme all'art. 4 cpv. 2 LSR. In relazione al riconoscimento di cicli di formazione l'ASR non dispone di un potere di apprezzamento ed è vincolata dalle disposizioni legali.

E. 5

A mente del ricorrente l'ASR ha interpretato in maniera troppo restrittiva la clausola di rigore, non tenendo conto delle sue competenze e della sua lunga esperienza pratica. A tale riguardo egli fa osservare di svolgere attività di revisione ininterrottamente dal 1984, dapprima quale dirigente-dipendente e poi quale titolare di una propria azienda sotto forma di persona giuridica. La clausola dei casi di rigore è prevista all'art. 43 cpv. 6 LSR. Conformemente a questa disposizione, nei casi di rigore, l'autorità di sorveglianza può riconoscere anche un'esperienza professionale non conforme alle condizioni legali, se è provato che i servizi di revisione sono forniti in maniera ineccepibile sulla scorta di un'esperienza pratica pluriennale. La clausola dei casi di rigore di cui all'art. 43 cpv. 6 LSR è particolarmente intesa a evitare che i praticanti che non hanno concluso una formazione ai sensi dell'art. 4 cpv. 2 LSR o che non hanno un'esperienza professionale qualificata siano abilitati a esercitare la funzione di perito revisore o revisore. L'applicazione di tale norma deve essere limitata alle persone che hanno un diploma e un'esperienza pratica pluriennale (ciò vale anche per i revisori da abilitare), altrimenti l'imposizione del nuovo diritto non sarebbe garantita (messaggio del CF, FF 2004 3664 seg.). Dal testo e dal messaggio di legge risulta che l'art. 43 cpv. 6 LSR si riferisce espressamente al riconoscimento di un'esperienza pratica professionale che non soddisfa le esigenze legali. Pertanto tale norma non riguarda in nessun modo le esigenze legali relative alla formazione. Dal messaggio di

legge deriva in modo chiaro che il disposto in questione ha lo scopo di eliminare le difficoltà che potrebbero incontrare alcuni richiedenti nel fornire la prova di aver acquisito un'esperienza pratica professionale ai sensi dell'art. 4 cpv. 4 LSR. In effetti il messaggio indica segnatamente il caso di chi ha acquisito un'esperienza pratica presso una persona che nel frattempo è deceduta e i cui attestati di formazione non possono più essere presentati (messaggio del CF, FF 2004 3664). Da quanto precede è evidente che l'art. 46 cpv. 6 LSR tende ad agevolare le condizioni per l'ottenimento dell'abilitazione unicamente in relazione all'esperienza pratica professionale e non alla formazione. In altre parole, chi non dispone di una formazione ai sensi dell'art. 4 LSR, come ne è il caso per il ricorrente, non può colmare questa lacuna dimostrando un'esperienza pluriennale nel settore della contabilità e della revisione. Il TAF ha del resto già avuto occasione di precisare che le persone che non dispongono di una formazione ai sensi dell'art. 4 cpv. 2 LSR non possono beneficiare della clausola di rigore giusta l'art. 43 cpv. 6 LSR (cfr. decisioni del TAF B-1940/2008 del 10 giugno 2008 consid. 2.3 e B-2807/2008 del 19 agosto 2008 consid. 4.2).

E. 6

Il ricorrente è dell'avviso che l'abilitazione dei periti revisori deve essere accettata alternativamente o sulla base della formazione o sulla base dell'esperienza pratica pluriennale. Con ciò egli postula secondo il senso una modifica della legge, in particolare dell'art. 4 LSR.

E. 6.1

La censura concernente la violazione di diritti costituzionali quali l'uguaglianza giuridica è ammissibile nei procedimenti dinanzi al TAF. In questo ambito e sulla base delle modifiche di legge proposte dal ricorrente deve tuttavia essere osservato l'obbligo di applicazione all'art. 190 della Costituzione federale della Confederazione Svizzera del 18 aprile 1999 (Cost., RS 101), secondo cui le leggi federali e il diritto internazionale sono determinanti per il Tribunale federale e per le altre autorità incaricate dell'applicazione del diritto (DTF 129 II 249 E. 5.4), anche se esse si trovano in contraddizione con la costituzione federale (DTF 131 II 562 consid. 3.2, DTF 131 V 256 consid. 5.3, DTF 129 II 249 consid. 5.4). L'art. 190 Cost. statuisce un obbligo di applicare e non un divieto di esaminare le leggi (DTF 129 II 249 consid. 5.4).

E. 6.2

Come già accennato, nella LSR sono esplicitamente disciplinati l'elenco esaustivo dei cicli di formazione (art. 4 cpv. 2 LSR), l'esperienza pratica professionale a dipendenza del tipo di formazione conclusa (art. 4 cpv. 2 lett. b, c e art. 4 cpv. 4 LSR), la possibilità di completare l'elenco dei cicli di formazione unicamente tramite ordinanza del CF (art. 4 cpv. 3 LSR) e l'applicazione della regola sui casi di rigore solo in riferimento all'esperienza pratica professionale (art. 43 cpv. 6 LSR). Questa regolamentazione esplicita a livello di legge federale è vincolante per i tribunali (art. 190 Cost.; DTF 129 II 249 consid. 5.4). Il TAF deve quindi applicare l'art. 4 cpv. 2 LSR. Di conseguenza possono essere abilitate come periti revisori solo quelle persone che hanno concluso un ciclo di formazione come previsto all'art. 4 cpv. 2 LSR. Non rientra nella competenza dei tribunali di ampliare la lista esaustiva dei cicli formativi, riconoscendone altri equivalenti.

E. 7

Dalle allegazioni suesposte risulta che il ricorrente non adempie i requisiti in materia di formazione di cui all'art. 4 cpv. 2 LSR, poiché il diploma universitario in scienze politiche

non è elencato nella lista esaustiva dei cicli di formazione di tale disposto. Per questo motivo egli non può essere abilitato ad esercitare l'attività di perito revisore né sulla scorta dell'art. 4 LSR, né sulla base della clausola dei casi di rigore dell'art. 43 cpv. 6 LSR.

E. 8

Il ricorrente postula in via subordinata di accogliere il ricorso e di conseguenza di abilitarlo ad esercitare la professione di revisore. A questo riguardo si constata che per essere abilitati a esercitare la funzione di revisore sono richiesti i medesimi requisiti in materia di formazione come lo è il caso per l'abilitazione dei periti revisori (l'art. 5 cpv. 1 lett. b LSR rimanda esplicitamente all'art. 4 cpv. 2 LSR) e che le condizioni di abilitazione dei periti revisori e dei revisori presentano unicamente differenze per quanto attiene ai requisiti in materia di esperienza professionale (art. 5 cpv. 1 lett. c, art. 5 cpv. 2 e art. 4 cpv. 2 e cpv. 4 LSR). Come già accertato, il ricorrente non dispone di un ciclo di formazione conformemente all'art. 4 cpv. 2 LSR, per cui egli non può essere abilitato ad esercitare né la professione di esperto revisore né quella di revisore.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.