

# **TI\_GERICHTE 52.2019.531 vom 7. Oktober 2019**

TI Tribunale d'appello, 2019-10-07, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_52.2019.531](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_52.2019.531)

FR: TI\_GERICHTE 52.2019.531 du 7 octobre 2019

IT: TI\_GERICHTE 52.2019.531 del 7 ottobre 2019

## **Regeste**

Ordine di cessare l'attività di fiduciario commercialista - compatibilità della LFid con la LMI

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

La competenza del Tribunale cantonale amministrativo è data dall'art. 28 LFid. La legittimazione della ricorrente, direttamente e personalmente toccata dalla decisione impugnata, è certa (art. 65 LPAmM). Per quanto attiene alla tempestività del gravame occorre considerare quanto segue. Il provvedimento che l'insorgente ha dedotto davanti a questo Tribunale, come ben si evince dal suo contenuto, consiste nell'ordine di cessare immediatamente un'attività non autorizzata in ambito fiduciario. Nella misura in cui non si tratta di una decisione volta a regolare transitoriamente una determinata situazione in attesa dell'adozione di altre decisioni da parte dell'autorità, ma che invece mira ripristinare da subito la legalità, la stessa non è di natura cautelare ma di merito, ragione per la quale il termine per impugnarla è, come è stato giustamente indicato, di 30 giorni, giusta l'art. 68 cpv. 1 LPAmM, e non di soli 15 giorni come previsto dal cpv. 2 di questa disposizione. Ciò detto, il presente gravame è in ogni caso ampiamente tempestivo, visto che la ricorrente, nutrendo dubbi circa la natura cautelare o meno del querelato ordine, ha adito il Tribunale nel rispetto del termine più breve sancito dall'art. 68 cpv. 2 LPAmM.

### **E. 1.2**

Ne discende dunque che il gravame è ricevibile in ordine e può essere evaso sulla base delle tavole processuali, senza procedere ad accertamenti istruttori (art. 25 cpv. 1 LPAmM). L'oggetto della controversia emerge con sufficiente chiarezza dalle carte processuali. Non è in particolare necessario procedere all'assunzione delle prove richiamate dalla ricorrente, in quanto insuscettibili di apportare la conoscenza di ulteriori elementi rilevanti per il giudizio, come meglio si dirà in seguito.

### **E. 2**

La ricorrente lamenta innanzitutto la violazione del suo diritto di essere sentita. Rimprovera all'Autorità di vigilanza di non averle dato la possibilità di pronunciarsi sull'adozione del provvedimento interdittivo qui contestato, prima della sua emanazione. Censura in particolare il fatto di non avere potuto preventivamente prendere visione del rapporto dell'UIL che ha dato origine alle indagini sul suo conto condotte dall'Autorità di vigilanza e le cui risultanze sono state poste alla base del querelato provvedimento, senza tuttavia essere esaustivamente esposte in esso. In questo senso ravvisa anche una carente motivazione delle decisione impugnata.

## **E. 2.1**

La natura ed i limiti del diritto di essere sentito sono determinati, innanzitutto, dalla normativa procedurale cantonale. Se tuttavia questa risulta insufficiente, valgono le garanzie minime dedotte dall'art. 29 della Costituzione federale della Confederazione Svizzera del 18 aprile 1999 (Cost.; RS 101). Tale norma assicura alla parte interessata il diritto di esprimersi su tutti i punti essenziali di un procedimento prima che sia emanata una decisione e le garantisce anche il diritto di partecipare all'assunzione delle prove, di conoscere i risultati delle stesse e di determinarsi al riguardo (DTF 135 II 286 consid. 5.1, 133 I 270 consid. 3.1, 120 Ib 379, 118 Ia 17; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, VII ed., Zurigo/San Gallo 2016, pag. 215 n. 975, pag. 219 n. 1001 segg., segnatamente n. 1010). Nel nostro Cantone, l'art. 34 LPAmM pone il principio secondo il quale le parti hanno il diritto di essere sentite. Per l'art. 35 LPAmM esso viene esercitato, di regola, per iscritto (cpv. 1) e prima che l'autorità adotti una decisione (cpv. 2). L'autorità vi può soprassedere, soggiunge il cpv. 3, nel caso di una decisione incidentale o pregiudiziale non impugnabile con ricorso a titolo indipendente (lett. a); di una decisione impugnabile mediante opposizione o reclamo (lett. b); di una decisione interamente conforme alle domande delle parti (lett. c) o di una misura d'esecuzione (lett. d). Inoltre l'autorità non sente le parti prima di adottare una decisione se, in un procedimento di prima istanza, vi è pericolo nell'indugio o se un'audizione preventiva può vanificare lo scopo della decisione, sempreché la decisione sia impugnabile con ricorso e nessun'altra disposizione conferisca alle parti il diritto di essere preliminarmente sentite (art. 35 cpv. 4 LPAmM). Il diritto di essere sentito garantito dall'art. 29 Cost. comprende anche il dovere per le autorità amministrative e giudiziarie di motivare le loro decisioni (art. 46 cpv. 1 LPAmM; DTF 117 Ib 64 consid. 4). Per prassi, una motivazione può essere ritenuta sufficiente quando l'autorità menziona brevemente le ragioni che l'hanno spinta a decidere in un senso piuttosto che in un altro, ponendo in questo modo le parti nella situazione di rendersi conto della portata del giudizio e delle eventuali possibilità di impugnazione dello stesso (DTF 134 I 83 consid. 4.1, 129 I 232 consid. 3.2, 126 I 97 consid. 2b, 121 I 54 consid. 2c, 117 Ib 64 consid. 4), oppure quando risulta implicitamente dai diversi considerandi componenti la decisione (STF 2C\_505/2009 del 29 marzo 2010 consid. 3.1) o da rinvii ad altri atti (cfr. STF 2A.199/2003 del 10 ottobre 2003 consid. 2.2.2 e 1P.708/1999 del 2 febbraio 2000 consid. 2). Il diritto di essere sentito è una garanzia costituzionale di natura formale; la sua violazione implica, di principio, l'annullamento della decisione resa dall'autorità, indipendentemente dalle possibilità di successo nel merito (DTF 132 V 387 consid. 5.1 con rinvii). La giurisprudenza ammette la possibilità di sanare il vizio nell'ambito di una procedura di ricorso, qualora l'autorità di ricorso disponga dello stesso potere di esame di quella decidente (DTF 129 I 129 consid. 2.2.3 con rinvii). La sanatoria deve tuttavia rimanere l'eccezione, segnatamente in presenza di gravi violazioni (DTF 116 V 182 consid. 3c con rinvii). Una riparazione entra inoltre in linea di considerazione solo se la persona interessata non subisca un pregiudizio dalla concessione successiva del diritto di essere sentito, rispettivamente dalla sanatoria (DTF 129 I 129 consid. 2.2.3 con rinvii). In nessun caso, comunque, può essere ammesso che l'autorità pervenga, attraverso una violazione del diritto di essere sentito, ad un risultato che non avrebbe mai ottenuto procedendo in modo corretto (DTF 135 I 279 consid. 2.6.1 con rinvii).

## **E. 2.2**

e VB.2012.668 del 15 luglio 2013 consid. 3).

### **E. 3.1**

; Andreas Auer/Giorgio Malinverni/Michel Hottelier, Droit constitutionnel suisse, vol. II, III ed., Berna 2013, n. 981 segg.; Paul Richli, Grundriss des schweizerischen Wirtschaftsverfassungsrechts, Berna 2007, n. 287 segg.).

### **E. 3.2**

Giusta l'art. 23 cpv. 1 LFid, l'Autorità di vigilanza punisce con la multa fino a fr. 50'000.- chi, senza essere iscritto nell'albo delle professioni fiduciarie, esercita l'attività di fiduciario. Se l'autore ha agito per negligenza è punito con la multa fino a fr. 20'000.- (cpv. 2). In casi gravi o di recidiva, la pena è la multa fino a fr. 200'000.- e gli atti sono trasmessi d'ufficio al Ministero pubblico (cpv. 3). La relativa decisione può essere pubblicata nel Foglio ufficiale (cpv. 4) e i profitti conseguiti con l'esercizio abusivo della professione sono confiscati dall'autorità competente ed incamerati dallo Stato (cpv. 5). In caso di esercizio della professione senza autorizzazione, l'Autorità di vigilanza ordina tutte le misure atte ad evitare abusi e segnatamente la cessazione dell'attività fiduciaria (art. 25 cpv. 1 LFid). In questi casi, soggiunge il cpv. 2 di detta norma, è applicabile l'articolo 56 LPAm relativo all'esecuzione delle decisioni e la decisione, secondo il cpv. 3, può essere pubblicata nel Foglio ufficiale.

### **E. 4**

Nel caso di specie è pacifico che da diversi anni RI 1 svolge a titolo indipendente e a tempo parziale un'attività di tenuta dei libri contabili e di gestione amministrativa di alcune società, nonché di consulenza e rappresentanza fiscale dietro remunerazione. Ciò emerge in modo chiaro dalla documentazione prodotta dalla ricorrente, da quanto da lei stessa ammesso nel suo gravame, come pure dal rapporto del 16 aprile 2019 dell'UIL e dalle osservazioni del 24 febbraio 2019 formulate dall'interessata all'attenzione di quest'ultima autorità riguardo all'ispezione che la medesima aveva svolto il 31 gennaio 2019 con l'ausilio della Polizia cantonale presso il suo ufficio in via \_\_\_\_\_ a \_\_\_\_\_ all'interno della sua abitazione. Dalle tavole processuali risulta poi che a partire dal 2005 l'insorgente si è occupata dell'amministrazione di numerose società, quasi tutte di proprietà di terzi e in parte domiciliate presso il suo recapito. Al momento dell'emanazione della decisione qui impugnata il suo nominativo figurava ancora iscritto a registro di commercio con ruoli amministrativi in almeno 6 società, una sola delle quali, la \_\_\_\_\_, di sua proprietà. Ora quelle appena descritte costituiscono a non averne dubbio attività che, secondo l'art. 3 lett. a, b ed e LFid, rientrano nel novero di quelle che attengono al settore riservato ai fiduciari commercialisti e che quindi possono essere esercitate solo previo ottenimento di un'autorizzazione ex art. 6 LFid, di cui però l'insorgente è sprovvista. È quindi manifesto che essa abbia operato in passato e operi tutt'ora in un regime di illegalità. Nulla muta a questo proposito che la sua attività, visti i modesti redditi generati, sarebbe tutto sommato contenuta: determinante è infatti unicamente che la stessa viene svolta a titolo professionale e per conto di terzi, posto come la legge non fissi alcun limite al di sotto del quale l'attività di fiduciario commercialista può essere esercitata senza dover essere iscritti nel relativo albo cantonale. Determinante è unicamente il fatto che tale attività sia espletata a titolo professionale, ciò che è il caso quando la medesima è remunerata, svolta in modo continuo e regolare, a tempo pieno o anche solo parziale (cfr. Messaggio del Consiglio di Stato n. 5896 del 6 marzo 2007, pag. 15 ad art. 1). Né tantomeno può essere di giovamento alla ricorrente il fatto che questa sua attività svolta a titolo indipendente sia da tempo nota alla Cassa di compensazione AVS, come pure al fisco, non essendo ovviamente dette autorità

competenti ad esaminare la situazione dei loro contribuenti dal punto di vista della LFid (cfr. STA 52.2007.223 del 30 ottobre 2007 consid. 3). Inoltre, contrariamente a quanto sostiene l'insorgente, dagli atti non risulta affatto che l'Autorità di vigilanza abbia mai deciso in passato che la sua attività professionale indipendente non fosse assoggettata alla LFid. Con lettera del 30 novembre 2010 l'allora Consiglio di vigilanza sull'esercizio delle professioni di fiduciario si era semplicemente limitato a rendere attenta l'interessata che l'amministrazione di persone giuridiche per conto di terzi era un'attività disciplinata dalla LFid e la invitava a fornire alcune informazioni riguardo alle numerose società di cui risultava amministratrice al fine di far luce sulla sua posizione. Il fatto che, in seguito a tale scritto e alla successiva risposta del 22 dicembre 2010 dell'interessata, non sia stato più intrapreso alcunché nei suoi confronti, non consente ancora di affermare, come fa quest'ultima, che l'Autorità di prime cure avrebbe per atti concludenti ritenuto non assoggettabile alla LFid l'attività da essa esercitata. Se ne deve dunque dedurre che i fatti determinanti sui quali si fonda la querelata decisione interdittiva sono stati accertati in modo tutto sommato corretto.

### **E. 5.1**

Come indicato in narrativa, l'insorgente critica la querelata decisione sostenendo che l'ordine rivoltole dall'Autorità di vigilanza violerebbe il suo diritto costituzionalmente garantito ad esercitare liberamente la propria attività economica. A suo avviso, solamente la necessità di ottenere il rilascio di un'autorizzazione per la professione di fiduciario finanziario sarebbe stata ritenuta costituzionalmente legittima da parte del Tribunale federale. La stessa conclusione non varrebbe tuttavia in ambito commercialistico, atteso che su questa specifica questione l'Alta Corte non si sarebbe ancora pronunciata. Un simile obbligo non sarebbe infatti supportato da un sufficiente interesse pubblico. A mente della ricorrente le attività da essa svolte non avrebbero inoltre alcuna connotazione di tipo fiduciario, visto che non comportano alcun trasferimento a suo favore di diritti di terzi.

### **E. 5.2**

La libertà economica, garantita all'art. 27 cpv. 1 Cost., assicura a ogni persona il diritto di esercitare, a titolo professionale, un'attività privata tendente al conseguimento di un guadagno o di un reddito (DTF 137 I 167 consid. 3.1, 132 I 97 consid. 2.1, 128 I 19 consid. 4c/aa; STA 52.2009.369 del 12 agosto 2010 consid. 5.3). Include in particolare la libera scelta della professione, il libero accesso a un'attività economica privata e il suo libero esercizio (art. 27 cpv. 2 Cost.; DTF 140 I 218 consid. 6.3, 135 I 130 consid. 4.2, 132 I 282 consid. 3.2, 125 I 276 consid. 3a; Felix Uhlmann, in: Bernhard Waldmann/Eva Maria Belser/Astrid Epiney [curatori], Basler Kommentar, Bundesverfassung, Basilea 2015, n. 16 segg. ad art. 27). La garanzia della libertà economica può essere invocata sia dalle persone fisiche, sia dalle persone giuridiche. Anche chi svolge l'attività d'intermediazione immobiliare può quindi richiamarsi, in linea di principio, a questa garanzia costituzionale (DTF 137 I 167 consid. 3.1, 135 I 130 consid. 4.2). Come ogni libertà fondamentale, anche la libertà economica non è però assoluta, ma può essere soggetta a limitazioni alle condizioni poste dall'art. 36 Cost. Sono infatti ammesse restrizioni della libertà economica che poggiano su di una base legale sufficiente, sono giustificate da un preminente interesse pubblico e ossequiano al principio della proporzionalità. A livello cantonale, sono pertanto ammesse restrizioni di polizia al diritto di esercitare liberamente un'attività economica, al fine di tutelare l'ordine pubblico, la sicurezza, la salute, la quiete e la moralità pubblici, i buoni costumi e la buona fede nei rapporti commerciali da atti sleali e idonei a ingannare il

pubblico. I Cantoni possono inoltre prevedere limitazioni fondate su motivi politici, a condizione però che queste misure si limitino, conformemente al principio della proporzionalità, a quanto necessario per realizzare gli scopi d'interesse pubblico perseguiti (DTF 125 I 335 consid. 2a; STF 2C\_335/2012 del 27 settembre 2012 consid. 2.1, 2P.306/2001 del 17 maggio 2002 consid. 2.2; Klaus A. Vallender, in: Bernhard Ehrenzeller/Benjamin Schindler/Rainer J. Schweizer/Klaus A. Vallender [curatori], St. Galler Kommentar, Die schweizerische Bundesverfassung, III ed., San Gallo 2014, n. 58 ad art. 27). Sono invece escluse le misure protezionistiche e restrizioni motivate da ragioni di politica economica, ossia misure che intervengono nel gioco della libera concorrenza, favorendo certi rami professionali o determinate forme di esercizio di un'attività, oppure per dirigere l'attività economica in modo prestabilito (DTF 132 I 97 consid. 2.1, 131 I 223 consid. 4.2, 130 II 87 consid. 3, 130 I 26 consid. 4.5, 125 I 431 consid. 4b, 125 I 322 consid. 3a, 125 I 276 consid. 3a; STA 52.2009.324 del 16 settembre 2010 consid. 3.1, 52.2006.331 del 25 maggio 2007 consid.

### **E. 5.3**

In concreto, è indubbio che il fatto di esigere il rilascio di un'autorizzazione per poter esercitare una determinata professione - come nel caso di specie quella di fiduciario commercialista - costituisca una importante restrizione della libertà economica (cfr. STF 2C\_720/2014 del 12 maggio 2015 consid. 3 con numerosi riferimenti). Occorre però altresì rammentare che, contrariamente a quanto sostenuto dalla ricorrente, il Tribunale federale ha già avuto modo di ritenere compatibile con l'art. 27 Cost. l'obbligo di dover richiedere un'autorizzazione per poter esercitare nel Cantone Ticino la professione di fiduciario commercialista. Innanzitutto si deve considerare che al consid. 5 della STF 2C\_204/2010 del 24 novembre 2011 (pubbl. in: RtiD I-2012 n. 22) esso ha considerato conforme alla libertà economica il regime autorizzativo istituito dalla LFid per tutte e tre le categorie di fiduciari (commercialisti, immobiliari e finanziari) istituite da questa legge, senza formulare alcuna riserva nei confronti dell'uno o dell'altro settore. Seppure in maniera indiretta, anche nella STF 2C\_848/2015 del 20 ottobre 2015 l'Alta Corte federale ha confermato questa sua linea giurisprudenziale. Chiamati a statuire su di un caso di revoca dell'autorizzazione ad esercitare l'attività di fiduciario commercialista pronunciata nei confronti di una persona che era stata privata dei suoi diritti civili poiché posta sotto curatela amministrativa, i giudici di Losanna non hanno rilevato alcun motivo di contrasto tra il regime autorizzativo istituito dalla LFid per questa categoria di fiduciari e la garanzia della libertà economica. Il Tribunale federale ha poi in più occasioni sottolineato come l'interesse pubblico perseguito dall'intera LFid sia quello di garantire, tramite lo strumento dell'autorizzazione, la protezione degli investitori e degli utenti di questo genere di prestazioni, dando maggiore trasparenza all'intero settore e creando esigenze uguali per tutti i fornitori di servizi (STF 2C\_204/2010 del 24 novembre 2011 pubbl. in: RtiD I-2012 n. 22 consid. 5.2 e 5.3, 2P.106/2002 del 20 dicembre 2002 consid. 5.2.2, 2P.142/1990 del 21 dicembre 1990 consid. 3b). L'attività del fiduciario, per qualsiasi delle tre categorie disciplinate dalla LFid, espone infatti quest'ultimo a stretto contatto con interessi patrimoniali altrui per la cui gestione egli deve essere idoneo, formato, e aver maturato sufficienti anni di esperienza. L'interesse pubblico del cittadino risiede proprio nel proteggerlo da un possibile danno, salvaguardando la buona fede nei rapporti commerciali da pericoli derivanti dall'imperizia o dalla scorrettezza di chi esercita tali delicate attività senza essere in possesso delle necessarie qualifiche professionali (STF 2P.345/1990 del 7 ottobre 1991 consid. 2; STA 52.2009.369 del 12 agosto 2010 consid. 5.4; Mauro Bianchetti, Aspetti giuridici concernenti l'applicazione

della legge sull'esercizio delle professioni di fiduciario, in: RDAT I-2000, pag. 33 segg.; Mauro Mini, La legge sull'esercizio delle professioni di fiduciario, Basilea 2002, pag. 42 segg.). Anche in ambito commercialistico, il Legislatore cantonale ha ritenuto necessario far dipendere l'esercizio della professione di fiduciario dal rilascio di un'autorizzazione, estendendo il campo d'applicazione della legge ad una serie di attività che non presuppongono necessariamente l'instaurazione con il cliente di un rapporto fiduciario, nel senso stretto del termine. Irrilevanti appaiono pertanto le disquisizioni della ricorrente attorno alla natura fiduciaria o meno delle attività di tenuta dei libri contabili e di consulenza e rappresentanza fiscale da essa esercitate a titolo principale. Si tratta in effetti di questioni che attengono al diritto privato, che nulla hanno a che vedere con l'intento voluto dal Legislatore cantonale che, come pocanzi sottolineato, tramite la LFid ha inteso vigilare sull'attività dei fiduciari con l'obiettivo di tutelare la clientela da possibili danni derivanti da un esercizio non corretto della loro attività professionale. Per quanto attiene poi più da vicino i settori in cui è principalmente attiva la ricorrente occorre rilevare che, come già era stato sottolineato a suo tempo dal Consiglio di Stato nel suo Messaggio dell'8 marzo 1987 concernente una legge sull'esercizio delle professioni di fiduciario commercialista, di fiduciario immobiliare e di fiduciario finanziario (alle pagg. 4 e 5), sussiste un interesse pubblico affinché chi conduce a titolo professionale la contabilità commerciale altrui sia assoggettato a regole che permettano di evitare, per quanto possibile, abusi, dato che gli effetti della contabilità sono importanti - sia per chi sta nella ditta che per i terzi - e una persona incapace o disonesta può provocare danni reali con il proprio operato. Visto che gli scopi della contabilità, elencati agli art. 957 segg. del codice delle obbligazioni del 30 marzo 1911 (CO; RS 220), sono ampi e mirano alla protezione dei soci e dei creditori, affinché la situazione perlomeno delle ditte più importanti si rifletta in una contabilità sincera e precisa si giustifica di far dipendere l'esercizio di una simile attività dall'adempimento di una serie di condizioni personali volte a garantire la qualità del servizio offerto. Del resto, la tenuta di una contabilità inveritiera è punita penalmente, così come è già reato la trascuranza del dovere di tenere i libri contabili (cfr. art. 166, 251 e 325 CP). Anche l'attività di consulenza e di rappresentanza in materia fiscale presuppone la conoscenza di una sequela di norme di non sempre facile comprensione, da applicare a situazioni spesso alquanto complesse. Questa applicazione viene fatta nell'interesse del cliente, vale a dire avendo di mira una imposizione che, nel rispetto della legge, gli sia quanto più possibile favorevole. Un assoggettamento di questa attività a regole precise è quindi nell'interesse del contribuente stesso che ha inoltre tutto da guadagnare se i rapporti con lo Stato avvengono per il tramite di persone capaci e corrette. In questo senso, secondo la volontà del Legislatore, dovrebbero sfuggire al obbligo autorizzativo previsto dalla LFid solo quelle persone che si limitano a compilare le dichiarazioni d'imposta a titolo accessorio e quasi per benevolenza, soprattutto con riguardo a persone di condizioni modeste e dipendenti, dal momento che ad una siffatta attività manca il requisito della professionalità di cui all'art. 1 LFid.

### **E. 6.1**

La ricorrente si duole inoltre della violazione del principio di uguaglianza tra concorrenti e della lesione dei principi cardine sanciti dalla legge federale sul mercato interno del 6 ottobre 1995 (LMI; RS 943.02), da cui scaturirebbe pure una violazione del principio della forza derogatoria del diritto federale su quello cantonale. Sostiene che il regime autorizzativo istituito dalla LFid colpisce unicamente i fiduciari con sede in Ticino, circostanza questa che li penalizzerebbe rispetto alla concorrenza proveniente da fuori

Cantone che, in virtù del diritto al libero accesso al mercato in base alle prescrizioni in vigore nel luogo di provenienza sancito dalla LMI, possono essere attivi su tutto il territorio nazionale senza dover adempiere alcun requisito personale dal momento che nel resto della Svizzera la professione di fiduciario è libera .

## **E. 6.2**

Anche questa censura deve essere disattesa. Come diffusamente spiegato dal Tribunale federale nella sentenza 2C\_204/2010 del 24 novembre 2011 consid. 7 (pubblicata in: RtiD I-2012 n. 22) - a cui occorre qui fare testuale riferimento -, la LMI garantisce a ogni persona con domicilio o sede in Svizzera l'accesso libero e non discriminato al mercato, al fine di esercitare su tutto il territorio della Confederazione un'attività lucrativa (art. 1 cpv. 1 LMI). Questa legge assicura la libera circolazione delle merci e dei servizi a livello intercantonale, recepisce il cosiddetto principio "Cassis de Dijon" e permette che un certificato di capacità cantonale sia valido, con determinate restrizioni, sull'intero territorio svizzero (DTF 128 I 92 consid. 3). Ora, la censura sollevata dalla ricorrente attiene, così come era stato il caso nella suddetta fattispecie trattata dal Tribunale federale, al rapporto tra la LMI e il diritto interno dei Cantoni, aspetto, questo, che è stato esaminato nel dettaglio dai giudici di Losanna nella DTF 125 I 276. In quest'ultimo giudizio l'Alta Corte federale aveva precisato che l'art. 2 LMI permette a chi esercita regolarmente un'attività lucrativa nel Cantone di domicilio di offrire le proprie prestazioni anche negli altri Cantoni, ma - nella versione a quel tempo in vigore - non di stabilirvisi. Le disparità di trattamento che ne possono derivare per i residenti rispetto a coloro che provengono da fuori Cantone sono analoghe a quelle che si verificano a livello europeo con l'applicazione del principio del "Cassis de Dijon" , preso a modello dal Legislatore svizzero. Tuttavia la LMI, così come il diritto comunitario, non interferisce nelle regolamentazioni intracantonali che non discriminano gli agenti provenienti da fuori Cantone, anche se, nei loro confronti, si possono ritrovare svantaggiati i concorrenti locali (DTF 125 I 276 consid. 4e-f). Esaminando poi l'art. 4 LMI (concernente il riconoscimento dei certificati di capacità), il Tribunale federale ha aggiunto, tra l'altro, che la realizzazione piena degli scopi della legge, ovvero la soppressione di ogni ostacolo che le differenti regolamentazioni locali oppongono alla libera circolazione dei servizi, presupporrebbe che tutte le normative cantonali che influenzano l'attività economica siano sostituite da leggi federali o perlomeno completamente armonizzate. Ma il Legislatore federale non aveva questo intendimento: la LMI s'inserisce infatti nel rapporto conflittuale esistente tra i principi della libera concorrenza nel mercato interno e del federalismo, senza privare di contenuto né l'uno né l'altro. La LMI stimola però gli sforzi di armonizzazione in vista del riconoscimento reciproco dei certificati di capacità che i Cantoni compiono e devono continuare a compiere per via concordataria, alla quale l'art. 4 cpv. 4 LMI dà la precedenza (DTF 125 I 276 consid. 5c/ee-ff). Ora, questa analisi è stata effettuata anteriormente alla revisione della LMI entrata in vigore il 1° luglio 2006. Gli aspetti marcati della stessa sono stati l'estensione al domicilio professionale del principio del libero accesso al mercato secondo le prescrizioni del luogo d'origine sancito dall'art. 2 cpv. 4 LMI e l'inasprimento delle condizioni per le restrizioni ammesse ai sensi dell'art. 3 LMI (DTF 135 II 12 consid. 2.1). La revisione legislativa non ha tuttavia modificato la portata intercantonale della LMI. Nella DTF 125 I 276 il Tribunale federale ha avvertito che il riconoscimento del domicilio professionale avrebbe persino accentuato le disparità all'interno di un Cantone, a seconda che un'attività lucrativa sia o non sia esercitata prima in un altro Cantone. Il Consiglio federale ne era consapevole; esso ha nondimeno deciso di accettare tale conseguenza al fine di fare progredire il principio del mercato interno,

osservando che incombe ai Cantoni eliminare le eventuali discriminazioni degli operatori economici locali liberalizzando le loro prescrizioni (cfr. Messaggio concernente la modifica della legge federale sul mercato interno del 24 novembre 2004, FF 2005 409 segg., segnatamente 442). Invito ai Cantoni che anche il Tribunale federale ha espresso nella DTF 125 I 276 consid. 4c in fine. Le considerazioni interpretative sviluppate in precedenza sono dunque tuttora valide. La LMI non impone pertanto ai Cantoni un livellamento verso il basso, ossia di ridurre le loro esigenze, riguardanti in particolare i requisiti per il rilascio delle autorizzazioni, per adeguarle a quelle del Cantone che pone le condizioni meno severe (DTF 128 I 92 consid. 3). Se ne deve concludere che la disparità di trattamento di cui si prevale la ricorrente può effettivamente verificarsi, ma è insita nel sistema della liberalizzazione del mercato interno attuato dalla Confederazione sulla scia del diritto europeo. Anche il Legislatore ticinese era cosciente di questa situazione, pur avendone minimizzato la portata pratica in relazione con il numero limitato dei fiduciari di altri Cantoni che chiedono di potere esercitare in Ticino (cfr. Messaggio del Consiglio di Stato n. 5896 citato, §. 7, pagg. 11 segg.). Fermo restando che è sicuramente auspicabile che i Cantoni cerchino di ridurre le disparità più significative, se del caso armonizzando le rispettive legislazioni, si deve dunque concludere che laddove differenze di trattamento dovessero sussistere ciò non comporta ancora una lesione del principio di uguaglianza (cfr. STA 52.2011.76 del 22 novembre 2012 consid. 5.2). Di riflesso non si intravede nemmeno una violazione del principio della forza derogatoria del diritto federale. A prescindere da quanto precede, occorre comunque considerare che il diritto individuale al libero accesso al mercato in base alle prescrizioni in vigore nel luogo di provenienza, sancito dall'art. 2 cpv. 1, 3 e 4 LMI non è assoluto. L'art. 3 LMI prevede infatti la possibilità di eccezionalmente limitare il medesimo (Manuel Bianchi della Porta, in: Vincent Martenet/Christian Bovet/Pierre Tercier [curatori], Droit de la concurrence, Basilea 2012, II ed., n. 2 segg. ad art. 3 LMI). In questi casi agli offerenti esterni non può comunque essere negato il diritto di accedere liberamente al mercato. Eventuali limitazioni devono essere adottate sotto forma di condizioni e oneri a patto che si applichino nella stessa misura anche agli offerenti locali, risultino indispensabili per preservare interessi pubblici preponderanti e siano conformi al principio della proporzionalità (cpv. 1). Quest'ultimo, soggiunge il cpv. 2 dell'art. 3 LMI, è da ritenere violato se le prescrizioni del luogo d'origine garantiscono già una protezione sufficiente degli interessi pubblici preponderanti (lett. a), se i certificati e gli attestati di sicurezza già prodotti dall'offerente al luogo d'origine sono sufficienti (lett. b), se il domicilio o la sede costituisce condizione preliminare per l'esercizio di un'attività lucrativa nel luogo di destinazione (lett. c), oppure se la pratica acquisita dall'offerente nel luogo d'origine consente di garantire una protezione sufficiente degli interessi pubblici preponderanti (lett. d). Contrariamente a quanto sostenuto dalla ricorrente, il Cantone Ticino può quindi ugualmente imporre le sue condizioni di autorizzazione anche ad un fiduciario proveniente da un altro Cantone, a condizione però che le stesse risultino compatibili con quanto stabilito dall'art. 3 LMI. Così come rilevato anche dal Segretariato della COMCO in un parere reso il 10 settembre 2008 all'attenzione della Commissione della legislazione del Gran Consiglio ticinese - parzialmente riprodotto nel rapporto n. 5896R del 18 novembre 2009 sul messaggio del 6 marzo 2007 e sul messaggio aggiuntivo del 3 giugno 2008 concernente la revisione della legge sull'esercizio delle professioni di fiduciario del 18 giugno 1984, alle pag. 4 segg. -, si può ritenere che i requisiti d'autorizzazione previsti dalle lett. a (esercizio dei diritti civili), lett. b (ottima reputazione ed attività irreprensibile) e lett. c (assenza di una situazione di insolvenza) dell'art. 8 cpv. 1 LFid siano tutto sommato

rispettosi di quanto disposto dall'art. 3 cpv. 1 LMI. La stessa cosa vale anche per la condizione sancita dall'art. 8 cpv. 1 lett. e LFid (copertura assicurativa RC). Quelli appena esposti costituiscono in effetti una serie di requisiti che, oltre ad essere applicabili anche nei confronti degli offerenti locali, non appaiono sproporzionati e sono indispensabili in funzione degli importanti interessi pubblici che la LFid si propone di tutelare. Il loro adempimento può dunque essere legittimamente preteso anche nei confronti di quegli offerenti esterni che intendono offrire i loro servizi o trasferire la sede della loro attività in Ticino. Più problematica, come d'altra parte rilevato anche dalla stessa COMCO, appare invece la condizione di cui all'art. 8 cpv. 1 lett. d LFid relativa al possesso di un titolo di studio riconosciuto e all'assolvimento di un periodo di pratica. Di massima, chi già esercita in un altro Cantone svizzero la professione di fiduciario, senza disporre di uno tra i vari titoli di studio contemplati dall'art. 11 LFid, deve poter accedere al mercato ticinese già solo dimostrando di possedere nel settore specifico una certa esperienza professionale acquisita nel luogo d'origine, così come disposto dall'art. 3 cpv. 2 lett. d LMI. Secondo il Segretariato della COMCO, le cui considerazioni sono state condivise e già fatte proprie da questo Tribunale in un giudizio reso pochi anni fa (cfr. STA 52.2017.97 del 25 ottobre 2017 consid. 4.2 e 4.3.2.), per i fiduciari provenienti da fuori Cantone, che non dispongono di una formazione riconosciuta, sono sufficienti tre anni di pratica. Da coloro che invece sono in possesso di un titolo di studio previsto dall'art. 11 LFid non può essere preteso, in aggiunta a ciò, anche l'assolvimento di un periodo di pratica biennale, trattandosi questo di un onere che per ragioni di proporzionalità si rivelerebbe lesivo dell'art. 3 LMI (cfr. rapporto citato, pag. 5). In questo senso sbaglia la ricorrente allorquando sostiene che le basterebbe trasferire l'attività in \_\_\_\_\_ per poter continuare ad occuparsi sin da subito dei suoi attuali clienti in Ticino. Nella misura in cui non dispone di un valido titolo di studio ai sensi dei combinati art. 8 cpv. 1 lett. d e 11 cpv. 1 LFid, essa dovrebbe svolgere un'attività indipendente effettiva fuori Cantone nei settori di cui attualmente si occupa per almeno tre anni prima di poter chiedere di essere ammessa al libero esercizio della professione di fiduciaria commercialista anche in Ticino in applicazione degli art. 2 cpv. 1 e 4 LMI e 9 LFid al fine di continuare ad offrire i suoi servizi alla clientela ticinese, non potendole esserle computata l'esperienza maturata sino ad ora poiché frutto di un'attività fiduciaria esercitata a titolo abusivo.

## **E. 7**

Non porta infine ad altra conclusione il principio della parità di trattamento nell'illegalità, a cui si appella l'insorgente, evidenziando come in verità l'Autorità di prime cure sarebbe a suo dire solita tollerare situazioni come la sua senza intervenire. A prescindere dal fatto che ogni singola fattispecie va valutata in base alle peculiarità che la contraddistinguono, in concreto non sarebbero comunque integrati i presupposti per invocare con successo tale principio, perché non sono ravvisabili gli estremi di una prassi lesiva del diritto che permetta di privilegiare il principio della parità di trattamento rispetto a quello della legalità. Al Tribunale risulta infatti che l'Autorità di vigilanza sia da tempo attiva nella lotta contro l'esercizio abusivo della professione di fiduciario cercando di contrastare questo fenomeno soprattutto in ambito penale (cfr. per es.: CARP 17.2017.201 e 251 del 22 novembre 2017; CRPTI 60.2017.172 e 173 del 2 novembre 2017). La sola circostanza che la legge non sia stata eventualmente applicata o non lo sia stata correttamente in uno o più casi non conferisce di massima all'interessato che si trova nella medesima situazione un diritto di essere anch'egli trattato diversamente da quanto prevede il diritto (cfr. al riguardo: DTF 139 II 49 consid. 7.1, 136 I 65 consid. 5.6, 134 V 34 consid. 9). In ogni caso dal profilo della

parità di trattamento nell'illegalità, l'interesse pubblico all'applicazione del diritto oggettivo prevale di norma su quello privato della ricorrente. A maggior ragione ciò deve valere quando si è in presenza di interventi, come quello qui contestato, che hanno quale scopo precipuo quello di fare cessare un comportamento chiaramente abusivo che si protrae da anni e per il quale in passato l'insorgente è già stata condannata senza che ciò sia bastato a farla desistere dal continuare a svolgere a titolo professionale attività in ambito fiduciario che sa perfettamente che le sono precluse. In questi casi occorre infatti attribuire un peso accresciuto al principio della legalità e, in particolare, all'interesse pubblico a una corretta applicazione della legge. In questo senso non è necessario richiamare dall'Autorità di vigilanza eventuali altre decisioni interdittive che la stessa avrebbe emanato in questi anni poiché, quand'anche quella pronunciata nei confronti della ricorrente dovesse essere la prima, visti i preminenti interessi pubblici in gioco, questa circostanza non permetterebbe ancora alla ricorrente di avvalersi del diritto alla parità di trattamento nell'illegalità (cfr. STA 52.2018.558 del 7 marzo 2019 consid. 7.1, 52.2017.625 del 30 ottobre 2018 consid. 3, 52.2015.81 del 18 maggio 2016 consid. 6).

### **E. 8.1**

Stante tutto quanto precede, il ricorso deve dunque essere respinto con conseguente conferma della decisione impugnata, la quale si fonda su di una chiara base legale in senso formale (art. 25 LFid) e si rivela pure ossequiosa del principio della proporzionalità. La stessa si limita infatti a disporre quanto strettamente necessario a ripristinare una situazione di legalità, facendo divieto alla ricorrente di svolgere qualsiasi attività rientrante nel campo di applicazione della LFid e imponendole una serie di misure a tal fine. Benché fortemente limitativo, il querelato ordine non è comunque tale da impedire alla ricorrente di svolgere qualsiasi attività lucrativa nel settore della tenuta dei libri contabili di ditte, purché la medesima venga svolta a titolo dipendente in forza di un contratto di lavoro concluso con le medesime. Con l'evasione del gravame, la domanda di conferimento dell'effetto sospensivo diventa priva d'oggetto.

### **E. 8.2**

Visto l'esito, la tassa di giustizia e le spese, seguono la soccombenza della ricorrente (art. 47 LPAm). Per questi motivi, decide: 1. Il ricorso è respinto. 2. La tassa di giustizia e le spese di fr. 1'500.-, già anticipate dalla ricorrente, restano a suo carico. 3. Contro la presente decisione è dato ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale a Losanna entro il termine di 30 giorni dalla sua notificazione (art. 82 segg. della legge sul Tribunale federale del 17 giugno 2005; LTF; RS 173.110). 4. Intimazione a: Per il Tribunale cantonale amministrativo Il presidente II  
vicecancelliere