Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Corte II
B-6003/2009
{T 0/2}

Sentenza del 13 luglio 2010

Composizione

Giudici Francesco Brentani (presidente del collegio), Jean-Luc Baechler, Frank Seethaler,
cancelliera Elisabetta Tizzoni.

Parti

1. **X**_____, c/o F.A.C. Fiduciaria di Amministrazioni e Consulenze SA, piazza Molino Nuovo 15, 6900 Lugano,
ricorrente 1.

2. **Y**_____, piazza Molino Nuovo 15, 6900 Lugano,
ricorrente 2.

entrambi patrocinati dall'avvocato Dr. Massimo Riccardi, via Pasquale Lucchini 4, casella postale 6291, 6901 Lugano,

contro

Autorità federale di sorveglianza dei revisori ASR, casella postale 6023, 3001 Berna,
autorità inferiore.

Oggetto

Domande di abilitazione a esercitare la funzione di perito revisore e revisore.

Fatti:

A.
In data 19 giugno 2008, il signor X_____ (in seguito ricorrente 1), nato il 29 dicembre 1946, ha presentato all'Autorità federale di sorveglianza dei revisori (in seguito ASR o autorità inferiore) domanda di abilitazione per fornire servizi di revisione sia per lui personalmente (domanda n° 106'958) che per la sua ditta individuale, lo studio Fiduciario e Commerciale Y_____ (domanda n° 503'656, in seguito ricorrente 2), come pure per la società Z_____ (domanda n° 503'045).

B.
Il ricorrente 1, in allegato alle istanze d'abilitazione, ha trasmesso all'autorità inferiore un certificato universitario in "licencié ès sciences politiques" rilasciato dall'Università di Losanna in data 6 aprile 1978, un secondo certificato che autorizza l'interessato a esercitare la professione di Fiduciario commercialista rilasciato dal Consiglio di Stato del Cantone Ticino in data 17 dicembre 1986, un terzo certificato di data 10 dicembre 1986 attestante come l'interessato sia membro dell'Ordine dei Commercialisti del Cantone Ticino e da ultimo il certificato di data 24 maggio 2000, il quale attesta che la F.A.C Fiduciaria di Amministrazioni e Consulenze SA è affiliata quale intermediario finanziario all'Organismo di Autodisciplina dei Fiduciari del Cantone Ticino.

C.
In data 30 settembre 2008, il ricorrente 1 è stato telefonicamente informato dall'autorità inferiore del fatto che i titoli da lui prodotti non rientrano tra quelli richiesti dalla legge per ottenere la concessione d'abilitazione quale perito revisore e revisore.

In data 31 marzo 2009, il ricorrente 1, per il tramite del suo legale, l'avv. Massimo Riccardi, ha sollecitato l'autorità inferiore a dar seguito alle sue richieste, diversamente di comunicare i motivi ostativi alle stesse.

D.
Tramite messaggio di posta elettronica di data 2 aprile 2009, l'autorità inferiore ha, nuovamente, comunicato al ricorrente che i titoli da lui prodotti non rientrano tra i percorsi formativi necessari al fine di ottenere l'abilitazione quale perito revisore e revisore fissandogli, nel

contempo, un termine entro il quale procedere ad un'ulteriore presa di posizione con la possibilità di includere, se lo ritenesse opportuno, altri documenti, oppure procedere con il ritiro delle richieste.

E.
Tramite scritto di data 20 aprile 2009, il ricorrente 1 ha contestato la valutazione giuridica dell'autorità inferiore mantenendo le sue istanze d'abilitazione di perito revisore e di revisore, sia per lui che per la sua ditta individuale e, in via subordinata, ha altresì postulato una proroga di 60 giorni per inoltrare eventuale ulteriore documentazione a sostegno dei titoli di studio conseguiti. Egli ha, inoltre, fatto valere una pluriennale esperienza professionale, oltre a sostenere che i precedenti riconoscimenti da parte delle Autorità preposte comproverebbero la propria competenza ad ottenere l'abilitazione richiesta.

F.
In data 14 agosto 2009 l'autorità inferiore ha emanato la sua decisione.

In prima battuta, occorre rilevare che l'autorità inferiore ha deciso di esaminare separatamente la domanda di abilitazione ad esercitare la funzione di perito revisore della società Conteco SA attraverso una successiva decisione che analizzi, sulla scorta dell'art. 6 lett. a–c della Legge federale sull'abilitazione e la sorveglianza dei revisori del 16 dicembre 2005 (Legge sui revisori, LRS, RS 221.302), se la società in questione adempie ai requisiti previsti. Modo di procedere condiviso dal ricorrente che non ha quindi contestato in sede di ricorso.

Mentre, le domande n° 106'958 (concernente X_____) e n° 503'656 (concernente lo studio Fiduciario e Commerciale Y_____), essendo intrinsecamente correlate, sono state trattate dall'autorità inferiore congiuntamente, come risulta dalla decisione impugnata.

Tramite la decisione in questione, l'autorità inferiore ha così deciso di unificare le domande di abilitazione per esercitare la funzione di perito revisore o di revisore di X_____ (n° 106'958) e dell'impresa individuale Studio Fiduciario e Commerciale Y_____ (n° 503'656) respingendo poi entrambe le domande (cfr. dispositivo 1 e 2). La medesima ha ritenuto che le condizioni di abilitazione a esercitare la funzione di perito revisore o di revisore ai sensi della relativa legge non fossero adempiute dal ricorrente 1 con conseguente diniego dell'abilitazione a esercitare la funzione di perito revisore o di revisore.

Di conseguenza, ha parimenti negato l'abilitazione alla ditta individuale Studio Fiduciario di Y_____ (ricorrente 2), considerato come le imprese individuali non possono essere abilitate quali imprese di revisione se il titolare dell'impresa in questione non dispone dell'abilitazione necessaria.

G.
In data 21 settembre 2009, il ricorrente 1 e la ricorrente 2 hanno interposto presso lo scrivente Tribunale ricorso contro la suddetta decisione dell'autorità inferiore chiedendo l'accoglimento della proprie domanda di abilitazione (domanda n° 106'958 e domanda n° 503'043), alfine di poter esercitare la funzione di perito revisore e di revisore protestando spese, tasse e ripetibili.

Il ricorrente 1 sostiene, infatti, che la sua formazione professionale rientrerebbe nell'elenco previsto dall'art. 4 cpv. 2 lett. a–c LSR. Egli possiede il titolo "lic.rer.pol" (Università di Losanna), titolo quest'ultimo che nel 1978 sarebbe stato rilasciato indistintamente a chi conseguiva la laurea in diritto, in economia e in scienze politiche. Del resto, a Losanna, il ricorrente 1 ha dovuto superare diversi esami di economia aziendale e di diritto. Pertanto, la formazione in economia aziendale di cui beneficiano i licenziati in diritto (a Losanna) sarebbe la stessa della formazione universitaria di cui ha beneficiato il ricorrente 1 in qualità di studente "lic.rer.pol". Oltre a sottolineare il fatto che in quegli anni non esistevano scuole di periti federali e cantonali.

Il ricorrente 1 aggiunge che dovrebbe essere ammesso alla professione di perito revisore anche in virtù della clausola di rigore prevista all'art. 43 LSR. Lo scopo del legislatore al momento dell'adozione della nuova LSR sarebbe stato quello di garantire l'affidabilità di servizi di revisione e non quello di limitare la libertà economica sancita dall'art. 27 della Costituzione federale della Confederazione Svizzera del 18 aprile 1999 (Cost., RS 101). Il fatto di favorire alcune categorie professionali a discapito di altre, senza giustificato motivo, creerebbe una disparità di trattamento contrario alla legge. Di conseguenza, ritenere che la summenzionata clausola sia volta ad agevolare le condizioni unicamente in relazione all'esperienza professionale e non alla formazione sarebbe contrario alla ratio legis. Un'interpretazione così restrittiva della legge violerebbe il principio della proporzionalità in tutte le sue componenti regolative: regola dell'idoneità, della necessità e degli interessi.

Da ultimo, il ricorrente 1 invoca il principio della buona fede considerato come, nella fattispecie, l'introduzione di una nuova legislazione che disciplina le condizioni d'esercizio della professione di perito revisore e revisore, violerebbe diritti acquisiti e misconosce, senza sufficienti motivi, precedenti assicurazioni fornite dal legislatore.

H.
Con scritto di data 16 novembre 2009, seguente l'ordinanza di data 19 ottobre 2009 della scrivente autorità, l'autorità inferiore mantiene la sua posizione in tutte le sue conclusioni senza nulla aggiungere.

I.
Menzionati, come pure ulteriori fatti e argomenti addotti dalle parti negli scritti verranno trattati nei seguenti considerandi qualora risultassero risolutivi per l'esito della vertenza.

Diritto:

1.
Conformemente all'art. 31 della Legge sul Tribunale amministrativo federale del 17 giugno 2005 (LTAF, RS 173.32), il TAF giudica i ricorsi contro le decisioni ai sensi dell'art. 5 della Legge federale del 20 dicembre 1968 sulla procedura amministrativa (PA, RS 172.021), sempre che non vi siano eccezioni giusta l'art. 32 LTAF. Nel presente caso non sono date simili eccezioni.

L'Autorità federale di sorveglianza dei revisori (ASR) è un'autorità inferiore ai sensi dell'art. 33 lett. e LTAF, in relazione con l'art. 28 cpv. 2 della LSR.

La decisione dell'ASR del 14 agosto 2009 costituisce una decisione ai sensi dell'art. 5 cpv. 1 PA ed è impugnabile dinanzi al TAF nell'ambito delle disposizioni generali della procedura federale (cfr. art. 44 PA i. r. c. art. 31 ss. LTAF).

Il ricorrente 1 è il destinatario diretto dell'atto impugnato di cui ne è particolarmente toccato ed ha un interesse degno di protezione all'annullamento o alla modificazione dello stesso. Di conseguenza è data la sua legittimazione a ricorrere contro la decisione impugnata (cfr. art. 48 cpv. 1 PA).

In tale contesto bisogna porsi la domanda se il ricorrente 2, quale ditta individuale, possiede la capacità di essere parte in giudizio, nonché la

capacità processuale e ciò secondo i principi del diritto di procedura civile qui applicabili. La capacità di essere parte in giudizio e la capacità processuale presuppongono la capacità giuridica (cfr. art. 11 del Codice civile svizzero del 10 dicembre 1907 [CC, RS 210]), non riconosciuta alle ditte individuali che in causa devono quindi indicare il proprio titolare. Le imprese individuali possono infatti essere abilitate quali imprese di revisione a condizione che siano iscritte nel registro di commercio e che il titolare dell'impresa in questione disponga dell'abilitazione necessaria (cfr. art. 6 LRS in relazione con l'art. 2 lett. b. LRS; Messaggio del Consiglio federale concernente la modifica del Codice delle obbligazioni [obbligo di revisione nel diritto societario] e la legge federale sull'abitazione e la sorveglianza dei revisori del 23 giugno 2004, Foglio federale [FF] 2004, 3545 segg., 3663). Sulla base della citata legge si potrebbe dunque dedurre che nel corso della procedura di domanda di abilitazione le ditte individuali siano da considerare parte in giudizio. Quanto precede in opposizione con i principi del diritto civile in merito alla capacità giuridica e all'esercizio dei diritti civili di una ditta individuale (ROLAND RUEDIN, Droit des sociétés, 2. Auflage, Bern 2007, N 337 ss). Nella fattispecie, la domanda a sapere se il ricorrente 2 possiede o meno la capacità di essere parte in giudizio, nonché la capacità processuale, rispettivamente la legittimità a ricorrere può essere lasciata aperta poiché, considerato la legittimità a ricorrere data per il ricorrente 1, si deve, in ogni caso, entrare nel merito del ricorso (cfr. la decisione di ricorso della Commissione di ricorso DFE del 25.11.1996 nella causa A. c. Ufficio federale dell’industria, delle arti e mestieri e del lavoro, 96/4J-001, consid. 2.2) e poiché la distinzione tra il ricorrente 1 e la sua ditta individuale non riveste un'importanza pratica con riguardo alle spese di procedura eventualmente da ripartire.

Le disposizioni sul termine, la forma e il contenuto del ricorso sono osservate (cfr. art. 50 e 52 cpv. 1 PA), l'anticipo spese è stato versato entro il termine stabilito (cfr. art. 63 cpv. 4 PA), il rappresentante del ricorrente ha giustificato i suoi poteri con una procura scritta (cfr. art. 11 cpv. 2 PA) e sono parimenti adempiuti i rimanenti presupposti processuali (cfr. art. 44 segg. PA).

Occorre quindi entrare nel merito del ricorso, nonostante, da un punto di vista formale, ci si potrebbe porre la domanda se le conclusioni dell'atto in questione sono state formulate correttamente in quanto non postulano né l'annullamento, né una modifica della decisione impugnata, bensì l'accoglimento diretto della domanda d'ammissione.

2.
La LSR, entrata in vigore il 1° settembre 2007, disciplina l'abilitazione e la sorveglianza delle persone che forniscono servizi di revisione (art. 1 cpv. 1 LSR) e persegue lo scopo di assicurare che i servizi di revisione siano forniti conformemente alle prescrizioni ed ai requisiti di qualità (art. 1 cpv. 2 LSR).

2.1 In quest'ordine di cose, le persone fisiche e le imprese di revisione che forniscono servizi di revisione necessitano di un'abilitazione (cfr. art. 3 cpv. 1 LSR in relazione con art. 1 dell'Ordinanza del 22 agosto 2007 sull'abilitazione e la sorveglianza dei revisori [Ordinanza sui revisori, OSRev, RS 221.302.3]). La sorveglianza sui revisori compete all'ASR (l'art. 28 cpv. 1 LSR), la quale autorità decide, su domanda, in merito all'abilitazione di revisori, periti revisori ed imprese di revisione sotto sorveglianza statale.

2.2 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 in particolare 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. a–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 (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).

Per quanto concerne, poi, le condizioni per l'abilitazione dei revisori ai sensi dell'art. 5 LSR, una persona fisica è abilitata a esercitare la funzione di revisore se è incensurata, vanta una formazione secondo l'art. 4 cpv. 2 e dimostra di possedere un'esperienza professionale di un anno (art. 5 cpv. 1 LSR). L'esperienza professionale deve essere stata acquisita prevalentemente nel campo della contabilità e della revisione dei conti, sotto la sorveglianza di un 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. 5 cpv. 2 LSR).

3.

Con il disegno di modifica del Codice delle obbligazioni, il Consiglio federale 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 di legge 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 (cfr. FF 2004, 3545 segg., 3546). 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. Alfine di far fronte ad eventuali lacune di formazione che non sono specificamente orientate alla revisione, il disegno di legge esige un'esperienza professionale più lunga nel settore della contabilità e della revisione (cfr. FF 2004, 3545 segg., 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 (cfr. art. 727a CO).

Con il nuovo disciplinamento giuridico in materia di abilitazione e sorveglianza dei revisori si è voluto far in modo che i servizi di revisione venissero effettuati soltanto da persone sufficientemente qualificate, in grado di soddisfare le aspettative in termini di qualità (cfr. FF 2004, 3545 segg., 3554). L'introduzione di un sistema di abilitazione permette così di garantire lo svolgersi di servizi di revisione unicamente da parte di specialisti sufficientemente qualificati

(cfr. FF 2004, 3545 segg., 3546). Per le esigenze in termini di formazione e di esperienza professionale, il disegno di legge si ispira alle corrispondenti disposizioni dell'Unione europea e dei nostri Stati limitrofi. Tuttavia, tenuto conto della molteplicità delle formazioni presenti in Svizzera, esso si limita a un minimo di 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 (FF 2004, 3545 segg., 3573).

Il legislatore ha quindi determinato un numero limitato di cicli di formazione riprendendolo 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 Consiglio federale giusta l'art. 4 cpv. 3 LSR.

Nell'ambito della fissazione dei 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 Tribunale amministrativo federale B-1940/2008 del 10 giugno 2008, consid. 2.2 i.f.).

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 Tribunale amministrativo federale del 10 giugno 2008, B-1940/2008, consid. 2.6 e consid. 3.2).

4.

4.1 Nell'evenienza concreta, con l'entrata in vigore della LSR, i ricorrenti hanno deciso di richiedere la necessaria autorizzazione per poter

eseguire mandati di revisione ai sensi dell'art. 2 LSR. Essi hanno quindi inoltrato la domanda di abilitazione.

4.2 Con decisione di data 14 agosto 2009, l'autorità inferiore ha respinto ai ricorrenti la domanda dell'abilitazione. La medesima ha constatato che il titolo "licencié ès sciences politiques" rilasciato in data 6 aprile 1978 dall'Università di Losanna, come pure il certificato che autorizza il ricorrente 1 a esercitare la professione di Fiduciario commercialista rilasciatogli in data 17 dicembre 1986 dal Consiglio di Stato del Cantone Ticino non rientrano nei percorsi formativi contemplati dall'elenco esaustivo di cui all'art. 4 cpv. 2 LSR, costituendo quindi un impedimento alla concessione dell'abilitazione.

Di altro avviso il ricorrente 1. Egli sostiene di possedere il titolo "lic.rer.pol." che nel 1978 all'Università di Losanna sarebbe stato rilasciato indistintamente a chi conseguiva la laurea in diritto, in economia e in scienze politiche. Infatti, il ricorrente 1 avrebbe dovuto sostenere anche degli esami di economia aziendale e di diritto e che la formazione aziendale di cui beneficiano i licenziati in diritto sarebbe la stessa dei licenziati in scienze politiche. Attraverso il ricorso in questione, il ricorrente 1 ha prodotto ulteriore documentazione. Si tratta, in particolare, del diploma di esperto commerciale rilasciato in data 19 giugno 1962 dall'Istituto Elvetico, Lugano; il diploma di maturità economica rilasciato in data 14 luglio 1966 dal Collège St. Michel, Friborgo; l'attestato della Facoltà di scienze economiche e sociali dell'Università di Friborgo concernente gli anni 1966–1969 (corrispondente al ¼ di licenza della Facoltà di economia di Friborgo); la tabella dei corsi eseguiti all'Università di Losanna e il libretto di studente dell'Università di Losanna.

Dapprima, occorre specificare come l'autorizzazione all'esercizio della professione di "fiduciario commercialista" rilasciata dal Consiglio di Stato del Cantone Ticino è un atto amministrativo e non un titolo di studio, rilasciato sulla base della legge cantonale ticinese sull'esercizio delle professioni di fiduciario del 18 giugno 1984 (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale B-5881/2008 del 19 marzo 2009, consid. 4.2). Ad ogni modo, la figura del "fiduciario commercialista" non rientra nei cicli formativi menzionati all'art. 4 cpv. 2 LSR e quindi non può valere per ottenere la concessione all'abilitazione.

Neppure il titolo "licencié ès sciences politiques" fa parte dell'elenco esaustivo dei cicli formativi esplicitamente menzionati all'articolo di

legge in questione che come illustrato ai precedenti considerandi (cfr. consid. 3) non ammette alcuna deroga.

A tal proposito si osserva che il ricorrente 1 sostiene di possedere il titolo "lic.rer.pol.", titolo quest'ultimo che nel 1978 all'Università di Losanna, sempre secondo l'interessato, sarebbe stato attribuito indistintamente a chi conseguiva la laurea in diritto, in economia e in scienze politiche. Si osserva che il titolo "lic.rer.pol." ottenuto all'Università di Berna è stato paragonato dalla competente autorità cantonale, come pure dall'ateneo stesso a ragione dei tipi di esami previsti per ottenere tale laurea, ad un diploma in scienze economiche e, dunque, facente parte dell'elenco di cui all'art. 4 cpv. 2 let. c LSR (cfr. decisione del TAF B-5821/2009 del 4 marzo 2010, consid. 2.3 ss). Nell'appena citata decisione il ricorrente si era prodigato di richiedere, a chi di pertinenza, l'equiparazione del suo titolo di studio con il titolo in "lic.rer.pol.", rispettivamente con un diploma in scienze economiche. Nel caso concreto, l'interessato non ha, invece, prodotto nessun documento attestante il fatto che una laurea in "licencié ès sciences politiques" possa essere considerata quale diploma in scienze economiche. Occorre sottolineare come i titoli di studio variano da un'Università all'altra e ciò in funzione dagli esami previsti in un ateneo rispetto ad un altro per ottenere una determinata laurea. Fintanto che il ricorrente 1 produce unicamente il certificato attestante l'ottenimento della laurea in "licencié ès sciences politiques", quindi né in diritto, né in economia (lauree queste ultime previste all'art. 4 cpv. 2 let. c LSR) e non dimostra come tale laurea possa essere considerata quale diploma di scienze economiche non si può che concludere come le condizioni previste all'art. 4 cpv. 2 LSR per esercitare la funzione di perito revisore e revisore non siano adempiute.

Neppure i certificati prodotti in sede di ricorso rientrano nei cicli formativi elencati all'art. 4 cpv. 2 LSR e quindi non possono essere d'interesse per ottenere l''abilitazione in qualità di perito revisore e revisore.

4.3 Dalla decisione dello scrivente Tribunale B-5821/2009 del 4 marzo 2010, già citata al considerando precedente, si evince appunto come l'Università di Berna abbia considerato il titolo "lic.rer.pol.", conseguito in tale ateneo, quale diploma in scienze economiche di cui all'art. 4 cpv. 2 let. c LSR. Nel caso di specie il ricorrente 1, nel suo ricorso, porta una situazione analoga, sostenendo, oltre altro, che nel 1978 all'Università di Losanna il titolo "lic.rer.pol." veniva rilasciato indistintamente a chi terminava uno studio in diritto, in economia o in

scienze politiche. Anche se quest'utlima argomentazione portata dal ricorrente 1 non può essere ritenuta pertinente alfine di determinare se il titolo di studio conseguito dall'interessato sia da considerare come un diploma in scienze economiche ai sensi dell'art. 4 cpv. 2 let. c LSR, bisogna tuttavia chiedersi se nella fattispecie non sussista effettivamente una costellazione simile a quella descritta nella decisione summenzionata, vale a dire il possibile riconoscimento di un titolo "lic.rer.pol." quale diploma in scienze economiche.

L'autorità inferiore, citando nella sua decisione di data 14 agosto 2009 la sentenza dello scrivente Tribunale B-3393/2008 del 24 settembre 2008, lascia intendere che il ricorrente dispone di un titolo "lic.rer.pol.", come del resto sostiene quest'ultimo. Nell'appena menzionata sentenza la laurea oggetto di discussione era una laurea in scienze politiche conseguita all'estero e non sussistevano indizi sufficienti atti ad affermare se e in che misura tale laurea poteva essere paragonata ad un diploma (svizzero) in scienze economiche. La fattispecie, invece, non presenta dei quesiti concernenti elementi di fatto con legami esteri, bensì presenta il quesito a sapere quali diplomi svizzeri conseguiti in quale università svizzera rientrano nell'elenco esaustivo dei cicli formativi previsti all'art. 4 cpv. 2 let. c LSR. Non si tratta di un diploma conseguito presso un'università di un paese terzo, nel quale contesto sarebbe lecito attendersi una maggior cooperazione da parte del postulante per l'accertamento della domanda e ciò conformemente all'art. 13 cpv. 1 PA. A tal proposito si osserva come nonostante al ricorrente, in qualità di postulante, incombe l'onere della prova (cfr. art. 8 ZGB), vale a dire sopportare le conseguenze di eventuali mancanze di prove in merito al riconoscimento del suo diploma con un diploma in scienze economiche, all'autorità spetta l'obbligo di accertare i fatti d'ufficio assumendo tutte le prove necessarie per dirimere sulla domanda di abilitazione per fornire servizi di revisione, anche se tale principio non dispensa le parti a dover cooperare per tale accertamento (Vgl. Patrick L. Krauskopf/Katrin Emmenegger, in: Waldmann/Weissenberger, Praxiskommentar VwVG, Zürich, 2009, Art. 12 N 6). L'obbligo di accertare d'ufficio se un diploma rilasciato da una determinata università svizzera sia da considerare come un diploma universitario nel senso dell'art. 4 cpv. 2 let. c LSR riveste indubbiamente preponderante importanza, in quanto di carattere generale per l'università in questione, e deve essere eseguito con maggior rigore rispetto a un caso di un diploma universitario straniero.

Dall'emanazione della decisione dello scrivente Tribunale B-5821/2009 del 4 marzo 2010, l'autorità inferiore deve d'ora in poi contare con la

possibilità che un titolo "lic.rer.pol." conseguito in un ateneo svizzero possa essere considerato come un diploma in scienze economiche rientrante nell'elenco esaustivo dei cicli formativi previsti all'art. 4 cpv. 2 let. c LSR. In tali casi, si può ragionevolmente pretendere che quest'ultima s'informi presso la competente università.

5.
Alla luce delle sopra esposte risultanze, la fattispecie è da considerarsi incompleta. Non tutti gli elementi per poter dirimere sul ricorso sono stati appurati dall'autorità inferiore, alla quale spetta ora il compito di riparare compiendo ulteriori accertamenti. In particolare e come poc'anzi illustrato, la medesima deve verificare presso la competente università se la laurea conseguita dal ricorrente 1 possa essere considerata come una laurea in scienze economiche. In caso di risposta affermativa alla medesima spetta ancora il compito di esaminare gli ulteriori presupposti necessari per ricevere l'abilitazione, in quanto non sono ancora stati esaminati.

Di conseguenza, su questo punto, il ricorso deve essere parzialmente accolto, la decisione impugnata annullata e l'incarto rinviato all'autorità inferiore affinché completi l'istruttoria ai sensi dei precedenti considerandi. La stessa dovrà poi statuire nuovamente sulla domanda per ottenere l'abilitazione a esercitare la funzione di perito revisore e revisore del ricorrente 1, come pure del ricorrente 2.

6.
Di seguito verranno trattate le ulteriori censure sollevate dal ricorrente 1 nella misura in cui le domande avanzate dall'interessato potrebbero ripresentarsi davanti all'autorità inferiore e in quanto un giudizio sulle stesse, considerato il rinvio della causa all'autorità inferiore, si riveli ancora opportuno.

Il ricorrente 1 ritiene, al di là della constatazione dei titoli accademici necessari, che fattualmente egli sia già da tempo perfettamente abilitato ad esercitare la funzione di perito revisore e revisore, ciò in virtù della clausola di rigore, in concomitanza con l'art. 27 Cost. considerando la decisione a cui è addivenuta l'autorità inferiore contraria al principio della proporzionalità e della buona fede.

Egli fa inoltre valere il diritto alla salvaguardia dei diritti acquisiti, nonché la violazione del principio della buona fede in relazione alla sua qualifica di "revisore particolarmente qualificato" concessa in forza della sua formazione e della sua esperienza professionale.

Da ultimo, a mente del medesimo la LSR e la sua concreta applicazione risulterebbe lesiva di rilevanti garanzie costituzionali, quali la parità di trattamento, il principio di proporzionalità e la libertà economica.

7.
Per quanto attiene alla clausola di rigore non è più tanto la questione del rispetto dei requisiti di legge in materia di formazione, quanto piuttosto l'aspetto dell'esperienza professionale che il ricorrente 1 fa valere, ed a cui, a suo modo di vedere, l'autorità inferiore non ha dato considerazione, interpretando in maniera troppo restrittiva la citata clausola non tenendo in particolare conto delle competenze professionali acquisite nel corso della trentennale esperienza pratica.

7.1 La clausola dei casi di rigore regolata all'art. 43 cpv. 6 LSR si trova sotto la sezione 9, disposizioni finali, nell'ambito delle disposizioni transitorie della legge in questione. Giusta tale disposizione, ripresa dallo stesso messaggio di legge (cfr. FF 2004, 3545 segg.), 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.

Da parte sua, il Tribunale amministrativo federale ha già avuto modo di ribadire e precisare in diverse occasioni che con la clausola di rigore si è preteso agevolare le condizioni per l'ottenimento dell'abilitazione unicamente in relazione all'esperienza pratica professionale e non alla formazione, per il che, chi non dispone di una formazione ai sensi dell'art. 4 cpv. 2 LSR, non può colmare questa lacuna dimostrando un'esperienza pluriennale nel settore della contabilità e della revisione (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale B-4875/2009 del 14 gennaio 2010, consid. 3; B-2486/2008 del 7 ottobre 2008, consid. 2.2.2 e consid. 4.1; B-3024/2008 del 1 ottobre 2008, consid. 4.2; DTAF 2008/50, consid. 4.7; B-2807/2008 del 19 agosto 2008, consid. 4.2).

L'autorità inferiore, nella sua decisione di data 14 agosto 2009, ha stabilito che, siccome il ricorrente non può dimostrare nessuna delle formazioni previste all'art. 4 LSR, la clausola di rigore non può essere applicata. La questione dell'esperienza professionale e dell'applicazione della clausola di rigore dipende in primo luogo da un risultato positivo del corretto accertamento effettuato dall'autorità inferiore, per cui al momento attuale la questione non può essere trattata più da vicino.

8.
Non può essere neppure condiviso il rimprovero mosso dal ricorrente 1, secondo cui considerare che la clausola di rigore sia volta ad agevolare le condizioni unicamente in relazione all'esperienza professionale e non alla formazione sarebbe contrario alla ratio legis. Per quanto già illustrato in precedenza, il legislatore ha voluto esplicitamente escludere dall'ottenimento dell'abilitazione chi non possiede una formazione ai sensi dell'art. 4 cpv. 2 LSR (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale B-4875/2009 del 14 gennaio 2010, consid. 3; B-2486/2008 del 7 ottobre 2008, consid. 4.2; B-3024/2008 del 1 ottobre 2008, consid. 4.2).

9.
Considerato l'esito di questa procedura in merito alla questione ancora aperta del diploma universitario presentata dal ricorrente 1, non occorre chinarsi sulle censure concernenti la lesione dei diritti acquisiti e del principio della buona fede.

Il diritto previgente relativo all'obbligo di revisione prevedeva in termini molto generali che i revisori dovessero disporre dei "requisiti necessari" per poter adempiere le loro funzioni presso la società soggetta alla loro verifica (cfr. art. 727a vCO [Legge federale del 30 marzo 1911 di complemento del Codice civile svizzero (Codice delle obbligazioni, CO, RS 220]). Nei casi previsti all'art. 727b cpv. 1 vCO, i revisori dovevano possedere "qualifiche professionali particolari" fissate nell'Ordinanza sui requisiti professionali dei revisori particolarmente qualificati del 15 giugno 1992 (vORev; RU 1992 1219). All'art. 1 di questa 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 avevano 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 (cfr. art. 1 cpv. 1 lett. c vORev.). I «periti revisori abilitati» del diritto attuale sono più o meno equivalenti ai «revisori particolarmente qualificati» (per ulteriori accenni cfr. la decisione del Tribunale amministrativo federale B-3393/2008 del 24 settembre 2008, consid. 3.3). Se le esigenze secondo il vecchio e nuovo ordinamento sull'ammissione dell'abilitazione ad esercitare la funzione di perito revisore e revisore nell'ambito del diploma in scienze economiche coincidono, si può partire dal presupposto che la verifica della questione fattuale ancora

aperta (cfr. consid. 5) potrebbe essere decisiva anche per le censure sollevate dal ricorrente. Qualora il diploma universitario in "licencié ès sciences politiques" rilasciato dall'Università di Losanna non rientrasse nel campo d'applicazione dell'art. 4 cpv. 2 LSR, l'autorità inferiore sarebbe tenuta a rispettare questo risultato (art. 190 Cost.). Dunque, come accennato, non occorre più ulteriormente chinarsi sulle censure in questione.

10.
Le censure concernenti la violazione della parità di trattamento, del principio di proporzionalità e della libertà economica sono ammissibili nei procedimenti dinanzi al Tribunale amministrativo federale.

10.1 In prima linea deve tuttavia essere osservato il disposto costituzionale, 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 (cfr. art. 190 Cost.; DTF 129 II 249 E. 5.4), anche se esse si trovano in contraddizione con la Costituzione federale (cfr. 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 (cfr. DTF 129 II 249, consid. 5.4).

10.2 Come già menzionato, la LSR disciplina esplicitamente l'elenco esaustivo dei cicli di formazione (cfr. art. 4 cpv. 2 LSR), l'esperienza pratica professionale a dipendenza del tipo di formazione conclusa (cfr. art. 4 cpv. 2 lett. b, c e cfr. art. 4 cpv. 4 LSR), la possibilità di completare l'elenco dei cicli di formazione unicamente tramite ordinanza del Consiglio federale (cfr. art. 4 cpv. 3 LSR) e l'applicazione della regola sui casi di rigore nell'ambito dell'ordinamento transitorio e solo in riferimento all'esperienza pratica professionale (cfr. art. 43 cpv. 6 LSR). Questa esplicita regolamentazione a livello di legge federale è vincolante per i tribunali (cfr. art. 190 Cost; DTF 129 II 249, consid. 5.4). Il Tribunale amministrativo federale 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 (cfr. anche decisione del Tribunale amministrativo federale B-3393/2008 del 24 settembre 2008, consid. 6.2). Il legislatore federale, tanto per quanto concerne i cicli di formazione riconosciuti, tanto per quanto attiene al campo d'applicazione della clausola di rigore ha previsto una chiara

delimitazione, rispettivamente delle chiare regole. In tal senso, il legislatore ha già statuito sulla proporzionalità dell'esclusione dei cicli formativi non elencati nella legge, come pure dell'applicabilità della clausola di rigore in relazione alla domanda dell'esperienza professionale richiesta. Anche in questo contesto, al Tribunale amministrativo federale non è concessa la possibilità di riesaminare, sotto i medesimi aspetti, la questione della proporzionalità. Infatti, il legislatore al momento dell'emanazione di una normativa che limiti o violi un diritto costituzionale esamina già la proporzionalità della stessa. (CHRISTOPH WINZELER, Variationen der Verhältnismässigkeit im Rechtsstaat, Symbolische Gesetzgebung, in: Schweizerische Juristen Zeitung [SJZ] 106/2010, pag. 183; BGE 128 II 292, consid. 5.1).

11.
In sunto, le censure sollevate in merito alla clausola di rigore, la parità di trattamento, il principio di proporzionalità e la libertà economica sono infondate e su questi punti il ricorso non può trovare appoggio.

Mentre per sapere se il diploma universitario conseguito dal ricorrente 1 può essere considerato una laurea in scienze economiche, l'autorità inferiore dovrà eseguire un completamento dell'istruttoria come ai considerandi 4.3 e 5.

Il ricorso è, quindi, parzialmente accolto, la decisione impugnata annullata e l'incarto ritornato all'autorità inferiore per gli accertamenti del caso. Nella misura in cui i ricorrenti con le conclusioni ricorsuali postulano l'abilitazione diritta ad esercitare la funzione di perito revisore e revisore, il ricorso va respinto.

12.
L'autorità di ricorso mette nel dispositivo le spese processuali, consistenti in una tassa di decisione nelle tasse di cancelleria e negli sborsi, di regola a carico della parte soccombente. Se questa soccombe solo parzialmente, le spese processuali sono ridotte (art. 63 cpv. 1 PA). Le spese del procedimento dinanzi al TAF comprendono la tassa di giustizia e i disborsi (art. 1 del Regolamento sulle tasse e sulle spese ripetibili nelle cause dinanzi al Tribunale amministrativo federale del 21 febbraio 2008, TS-TAF, RS 173.320.2). La tassa di giustizia è calcolata in funzione dell'ampiezza e della difficoltà della causa, del modo di condotta processuale e della situazione finanziaria delle parti (art. 2 cpv. 1 TS-TAF). Nella fattispecie, le spese di procedura vengono fissate in fr. 2'000.–. Considerato quanto richiesto dai ricorrenti con il petitum del proprio gravame in relazione all'esito

della presente decisione, gli stessi sono da considerare parte parzialmente vincente, rispettivamente parzialmente soccombente. È pertanto giustificato accollare a quest'ultimi fr. 500.– quali spese processuali da compensare con l'anticipo di fr. 2'000.– da loro già versato in data 7 ottobre 2009 (cfr. art. 63 cpv. 1 PA). Nessuna spesa processuale è messa a carico dell'istanza inferiore (art. 63 cpv. 2 PA).

L'autorità di ricorso, se ammette il ricorso in tutto o in parte, può, d'ufficio o a domanda, assegnare una indennità per le spese indispensabili e relativamente elevate che ha sopportato (art. 64 cpv. 1 PA). I ricorrenti erano patrocinati da un avvocato. Al ricorrente 1 viene quindi assegnata un'indennità di ripetibili ridotta proporzionalmente in ragione del parziale accoglimento del ricorso (art. 64 cpv. 2 PA in relazione con art. 7 art. del Regolamento del 21 febbraio 2008 sulle tasse e sulle spese ripetibili nelle cause dinanzi al Tribunale amministrativo federale [TS-TAF, RS 173.320.2]). Il rappresentante non ha inoltrato alcuna nota d'onorario. L'indennità di ripetibili viene stabilita d'ufficio e viene così fissata in base agli atti di causa (cfr. art. 14 cpv. 2 seconda frase TS-TAF). Nella fattispecie tale indennità viene fissata in fr. 1'500.–.

13.
Un ricorso al Tribunale federale è inammissibile contro delle decisioni inerenti l'esito di esami e di altre valutazioni della capacità, segnatamente nei settori della scuola, del perfezionamento e dell'esercizio della professione (cfr. art. 83 let. t della Legge sul Tribunale federale del 17 giugno 2005, LTF, RS 173.110). Il Tribunale federale ha già avuto modo di giudicare irricevibile un ricorso di diritto pubblico contro una decisione concernente una domanda di abilitazione a esercitare la funzione di perito revisore e revisore, in quanto trattasi in tale ambito dell'equivalenza di una formazione svizzera (cfr. decisioni del Tribunale federale 2C_136/2009 del 16 giugno 2009 e 2D_130/2008 del 13 febbraio 2009 consid. 1.2).

Considerato come l'oggetto del ricorso su cui lo scrivente Tribunale ha deliberato concerne una domanda di abilitazione a esercitare la funzione di perito revisore e revisore in ambito dell'equivalenza di una formazione, la presente decisione è definitiva e non può essere impugnata con ricorso di diritto pubblico al Tribunale federale.

Per questi motivi, il Tribunale amministrativo federale pronuncia:

1.
Il ricorso è parzialmente accolto, nel senso che la decisione impugnata di data 14 agosto 2009 è annullata e l'incarto rinviato all'Autorità federale di sorveglianza dei revisori ASR affinché completi l'istruttoria ai sensi dei considerandi 4.3 e 5 e statuisca di nuovo sulla domanda di ottenimento all'abilitazione ad esercitare la funzione di perito revisore e revisore del ricorrente 1 come pure del ricorrente 2.

Per il resto il ricorso è respinto.

2.
Sono messe a carico del ricorrente 1 le spese processuali ridotte per un importo di fr. 500.–. Esse vengono compensate con l'anticipo di fr. 2'000.– versato 1 in data 7 ottobre 2009. La differenza di fr. 1'500.– verrà restituita.

3.
Al ricorrente 1 è assegnata un'indennità di ripetibili ridotta di fr. 1'500.– (IVA inclusa) a carico dell'Autorità federale di sorveglianza dei revisori ASR.

4.
Comunicazione a:
- ricorrente 1 e ricorrente 2 (raccomandata; allegati: documenti di ritorno e formulario per restituzione anticipo)
- autorità inferiore (n. di rif. 106'958 / 503'656; raccomandata; allegati: documenti di ritorno)
- Dipartimento federale di giustizie e polizia (raccomandata).

Il presidente del collegio: La cancelliera:

Francesco Brentani Elisabetta Tizzoni

Data di spedizione: 19 luglio 2010