

Rapporto esplicativo

sull'entrata in vigore del diritto contabile e sull'emanazione della nuova ordinanza sulle norme contabili riconosciute (ONCR) e

sulla revisione parziale dell'ordinanza sui revisori (OSRev)

del 16 agosto 2012

Compendio

Parte 1: il nuovo diritto contabile (revisione totale del titolo trentesimosecondo del Codice delle obbligazioni) è stato licenziato dal Parlamento con voto finale del 23 dicembre 2011 ed entrerà in vigore il 1° gennaio 2013. Il Consiglio federale deve definire le norme contabili riconosciute in una nuova ordinanza, che deve entrare in vigore insieme alle nuove disposizioni del Codice delle obbligazioni.

Parte 2: approfittando di questa occasione è stato modificato anche un certo numero di disposizioni della vigente ordinanza sulla sorveglianza dei revisori riguardanti l'abilitazione delle imprese di revisione da parte dell'Autorità federale di sorveglianza dei revisori. Questa revisione parziale è indipendente dal nuovo diritto contabile ma si rivolge almeno in parte ai medesimi destinatari. Per questo e per altri motivi procedurali, la revisione delle due ordinanze è oggetto di un unico rapporto esplicativo.

Sommario

Parte 1	3
Entrata in vigore del diritto contabile ed emanazione della nuova ordinanza sulle norme contabili riconosciute	3
1 Dibattito parlamentare sul diritto contabile	3
2 Entrata in vigore del diritto in materia di presentazione dei conti	3
3 Nuova ordinanza sulle norme contabili riconosciute	5
3.1 Base legale generale	5
3.2 Articolo 1: Norme contabili riconosciute	5
3.2.1 Capoverso 1: definizione delle norme e tipo di riferimento	5
3.2.2 Capoverso 2: nessuna nuova applicazione degli US GAAP	8
3.3 Articolo 2: norme contabili della FINMA	9
3.4 Articolo 4: entrata in vigore	10
4 Modifica dell'ordinanza sui libri di commercio	10
5 Ripercussioni per i Cantoni e i Comuni	11
6 Ripercussioni per la Confederazione	11
7 Ripercussioni per l'economia	11
Parte 2	
Revisione parziale dell'ordinanza sui revisori (OSRev)	12
1 Situazione iniziale	12
2 Parnoramico del progetto di revisione dell'OSRev	13
2.1 Condanne penali	13
2.2 Sistema interno di assicurazione della qualità	14
2.3 Legge sulla trasparenza	15
2.4 Disposizioni diverse	17
2.5 Allegato	18
2.6 Entrata in vigore	18
3 Ripercussioni per i Cantoni e i Comuni	18
4 Ripercussioni per la Confederazione	18
5 Ripercussioni per l'economia	19

Parte 1

Entrata in vigore del diritto contabile ed emanazione della nuova ordinanza sulle norme contabili riconosciute

1 Dibattito parlamentare sul diritto contabile

Il diritto contabile indipendente dalla forma giuridica dell'impresa (art. 957 segg. nCO) è stato licenziato dal Parlamento con voto finale il 23 dicembre 2001. Il nuovo diritto sostituirà sia le rudimentali disposizioni del titolo trentesimosecondo del Codice delle obbligazioni (CO)¹ sia le disposizioni sulla contabilità del diritto della società anonima (art. 662 segg. CO)². Sono invece *mantenute* e in parte adeguate le *disposizioni previste nelle leggi speciali*, per esempio nella legislazione sui mercati finanziari³. Contro il nuovo diritto contabile non è peraltro stato lanciato il referendum.

La revisione del diritto contabile e del diritto della società anonima costituiva un unico oggetto e portava il numero 08.011. Per questo motivo nel messaggio del 21 dicembre 2007⁴ il Consiglio federale aveva ipotizzato che le due revisioni sarebbero entrate in vigore alla stessa data.

Il tenore violento delle discussioni durante i dibattiti parlamentari sull'iniziativa popolare «Contro le retribuzioni abusive» (che sarà sottoposta al voto del Popolo e dei Cantoni nel marzo 2013) ha indotto il *Consiglio degli Stati a separare il diritto contabile dal diritto della società anonima a metà 2009*⁵. È così stato creato un progetto 2 indipendente che pure reca il numero 08.011. Da questo momento il Parlamento ha trattato il progetto concernente il diritto contabile in modo indipendente dal diritto della società anonima.

L'articolo 962a capoverso 5 nCO⁶ incarica il Consiglio federale di indicare in un'ordinanza le norme riconosciute in materia di presentazione dei conti. Questa nuova ordinanza deve essere posta in vigore unitamente al nuovo diritto contabile.

2 Entrata in vigore del diritto in materia di presentazione dei conti

Il nuovo diritto in materia di presentazione dei conti e la nuova ordinanza sulle norme contabili riconosciute (cfr. in seguito n. 3) entreranno in vigore il *1° gennaio 2013*.

1 RS 220; art. 957–962 CO.

2 Testo dell'atto normativo sottoposto a referendum, FF 2012 59 segg.: <http://www.admin.ch/ch/d/ff/2012/59.pdf>.

3 FF 2012 78 segg.

4 Messaggio del 21 dicembre 2007 concernente la modifica del Codice delle obbligazioni. (Diritto della società anonima e diritto contabile; adeguamento del diritto della società in nome collettivo, della società in accomandita, della società a garanzia limitata, della società cooperativa, del registro di commercio e delle ditte commerciali), FF 2008 1321 segg., oggetto 08.011.

5 Comunicato stampa della Commissione degli affari giuridici del Consiglio degli Stati del 16 giugno 2009 e Bollettino ufficiale (Boll. uff.) 2009 S 602 e 615.

6 cfr. sotto nota 12.

I destinatari della normativa – imprese, fiduciari, avvocati, autorità fiscali e società di revisione – se ne occupano attentamente dalla fine 2011 e vi hanno consacrato diverse giornate di studio (veb.ch, camera dei fiduciari, forum delle imprese ecc.) e un numero non meno importante di pubblicazioni, tra l'altro nella rivista di categoria gratuitamente accessibile online «Schweizer Treuhänder (ST)». Inoltre, nel frattempo l'Ufficio federale di giustizia, che segue la tematica per conto del Dipartimento federale di giustizia, viene interpellato ogni giorno riguardo al futuro diritto contabile. Quasi sempre le richieste d'informazioni riguardano il momento dell'entrata in vigore della nuova normativa.

Le imprese avranno un periodo di due anni (tre anni per i conti di gruppo) per adeguarsi alle nuove prescrizioni in materia contabile (art. 2 delle nuove disposizioni transitorie⁷). Di conseguenza, le nuove disposizioni si applicheranno obbligatoriamente dall'esercizio 2015 e per i conti di gruppo dall'esercizio 2016.

La revisione del diritto della società anonima è sospesa⁸ dal settembre 2010 e il suo destino è incerto. Il Parlamento ha approvato una parte delle disposizioni della revisione nella sessione primaverile 2012 con l'intento di contrapporre come controprogetto indiretto all'iniziativa popolare «Contro le retribuzioni abusive»⁹. Il termine referendario non ha tuttavia ancora preso avvio. Molti lavori sul diritto della società anonima dipendono dall'esito del voto sulla citata iniziativa popolare, che avrà luogo nel marzo 2013. Se il Popolo e i Cantoni approvassero l'iniziativa, dovrebbero essere adeguate anche le disposizioni sul diritto della società anonima contenute nella controproposta indiretta e già approvate dal Parlamento. L'entrata in vigore del diritto contabile è fissata al 1° gennaio 2013, per rendere tale normativa definitivamente indipendente dalla revisione del diritto della società anonima e dall'iniziativa popolare «Contro le retribuzioni abusive».

Separando il diritto contabile dal diritto della società anonima anche sotto il profilo dell'entrata in vigore, il Consiglio federale opera per la certezza del diritto e porta a termine lavori legislativi avviati nel 1993. Nel suo rapporto finale il gruppo di riflessione sul diritto societario aveva proposto di elaborare un ordinamento uniforme per tutte le imprese che esercitano un'attività economica, indipendentemente dalle loro diverse forme giuridiche (almeno per tutte le corporazioni), assoggettandole a requisiti da stabilire e differenziare secondo l'importanza economica dell'impresa e non secondo la forma giuridica come era il caso finora¹⁰. Questo obiettivo è stato raggiunto con l'adozione del diritto contabile del 23 dicembre 2011.

⁷ FF 2012 76.

⁸ Comunicato stampa del 3 settembre 2010 della Commissione degli affari giuridici del Consiglio nazionale, secondo cui è sospesa anche la deliberazione di dettaglio sulle disposizioni del diritto della società anonima contenute nel messaggio del 5 dicembre 2008 concernente l'iniziativa popolare «Contro le retribuzioni abusive» e la modifica del Codice delle obbligazioni (Diritto della società anonima), FF 2009 265 segg., oggetto 08.080.

⁹ Progetto 1 relativo all'oggetto 10.443, cfr. Boll. uff. 2012 N 553 seg./ Boll. uff. 2012 S 269 seg. Queste disposizioni traggono origine dal rapporto della Commissione degli affari giuridici del Consiglio degli Stati del 25 ottobre 2010 concernente l'iniziativa parlamentare di controprogetto indiretto all'iniziativa popolare «contro le retribuzioni abusive» (FF 2010 7281) e dal parere del Consiglio federale del 17 novembre 2010 (FF 2010 7351).

¹⁰ Rapporto finale del gruppo di riflessione «Diritto societario» del 24 settembre 1993, pag. 12.

3 Nuova ordinanza sulle norme contabili riconosciute

3.1 Base legale generale

Le società i cui titoli di partecipazione sono quotati in borsa e, se la borsa lo esige, le società cooperative con almeno 2000 soci e le fondazioni assoggettate per legge alla revisione ordinaria sono tenute a effettuare la chiusura contabile in base a una norma contabile riconosciuta (art. 962 cpv. 1 nCO) e se del caso ad allestire un conto di gruppo secondo una norma contabile riconosciuta (art. 963b cpv. 1 nCO)¹¹. Anche una minoranza qualificata può chiedere che una determinata norma contabile riconosciuta sia impiegata malgrado la volontà contraria dell'organo superiore di direzione o di amministrazione dell'impresa (art. 962 cpv. 2 o art. 963b cpv. 4 nCO).

Secondo l'articolo 962a capoverso 5 nCO¹² il Consiglio federale *deve* definire in un'ordinanza le norme contabili riconosciute. *Può* anche definire le condizioni che devono essere rispettate per la scelta di una norma contabile o il passaggio da una norma all'altra.

Nella nuova ordinanza sono definite soltanto le norme riconosciute e viene limitata l'applicazione degli «*United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP)*» (cfr. sotto n. 3.2.2). Si rinuncia di proposito ad adottare norme più precise perché le norme riconosciute disciplinano la materia in modi diversi, per esempio per quanto concerne la loro prima applicazione («*first time adoption*»). L'ordinanza si è limitata a stabilire un minimo comun denominatore per evitare violazioni di fatto dell'una o dell'altra norma. Un tale intervento non è attualmente giustificato e potrebbe avere conseguenze imprevedibili sull'economia.

3.2 Articolo 1: Norme contabili riconosciute

3.2.1 Capoverso 1: definizione delle norme e tipo di riferimento

L'articolo 1 capoverso 1 dell'ordinanza designa tre norme contabili che il Consiglio federale *aveva già indicato nel suo messaggio del 21 dicembre 2007*¹³:

- gli «*International Financial Reporting Standards (IFRS)*» dell'*International Accounting Standards Board (IASB)*^{14 15};
- le «*Raccomandazioni relative alla presentazione dei conti (Swiss GAAP RPC)*» della Fondazione per le raccomandazioni relative alla presentazione dei conti¹⁶ e
- gli «*United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP)*» del *Financial Accounting Standards Board (FASB)*^{17 18}.

¹¹ Art. 962 cpv. 3 nCO: «L'obbligo di effettuare la chiusura contabile in base a una norma contabile riconosciuta si estingue se viene allestito un conto di gruppo in base a una norma contabile riconosciuta.»

¹² Art. 962a cpv. 5 nCO: «Il Consiglio federale designa le norme riconosciute. Può stabilire le condizioni cui sono subordinati la scelta di una norma o il passaggio da una norma all'altra.» L'art. 963b cpv. 2 nCO rinvia all'art. 962a cpv. 5 nCO.

¹³ Messaggio 2007 (nota 4), pag. 1358 seg. e 1449.

¹⁴ <http://www.ifrs.org>

¹⁵ Sono inclusi anche i vigenti *International Accounting Standards (IAS)*.

¹⁶ <http://www.fer.ch>

¹⁷ <http://www.fasb.org>

¹⁸ Cfr. però art. 1 cpv. 2 dell'ordinanza (cfr. sotto n. 3.2.2).

Questi tre sistemi di norme riconosciute sono applicati alla Borsa di Zurigo SIX Exchange, la più importante della Svizzera¹⁹.

La *quarta norma contabile riconosciuta* è

- l'«*International Financial Reporting Standard* per le piccole e medie imprese (IFRS per le PMI)» dello IASB.

Questa norma contabile è stata sviluppata a partire dagli IFRS e mira a fungere da norma riconosciuta per le piccole e medie imprese («IFRS per le PMI»), in particolare se non hanno titoli quotati in borsa²⁰.

Le piccole organizzazioni che non adempiono più di due dei seguenti tre criteri (totale di bilancio di 10 milioni di franchi, fatturato annuo di 20 milioni di franchi, 50 posti a tempo pieno in media annuale) in due anni consecutivi devono applicare soltanto la *parte centrale* delle Swiss GAAP RPC²¹. Anche la parte centrale delle RPC dà un'idea adeguata dell'effettiva situazione patrimoniale, finanziaria e dei proventi («*true and fair view*»). Non è tuttavia necessario indicare che la parte centrale delle RPC è una norma riconosciuta perché fa parte del sistema delle Swiss GAAP RPC. *L'organo che stabilisce le norme può prevedere esplicite agevolazioni per le piccole e medie imprese.* Le imprese che approfittano di tali agevolazioni non violano il requisito di legge, secondo cui la norma riconosciuta scelta dall'impresa deve essere applicata integralmente e per l'intera chiusura contabile (art. 962a cpv. 2 nCO). L'organo che stabilisce le norme può introdurre *distinzioni specifiche a seconda del settore o a dipendenza del fatto che un'impresa sia quotata in borsa o no.* Il Consiglio federale ha però sempre la possibilità di escludere una norma dalla lista di cui all'articolo 1 capoverso 1 dell'ordinanza, se le agevolazioni per le piccole e medie imprese o le distinzioni specifiche basate sul settore, o sul fatto che un'impresa sia quotata in borsa o no, non permettono di farsi un'idea adeguata dell'effettiva situazione patrimoniale, finanziaria e reddituale²².

Il Consiglio federale deve definire le norme contabili riconosciute che devono essere applicate dalle *imprese assoggettate all'obbligo di tenere la contabilità e di presentare i conti secondo l'articolo 957 nCO.* L'ordinanza sulle norme contabili riconosciute non è direttamente applicabile alle imprese non assoggettate ai succitati obblighi svizzeri di tenuta della contabilità e di presentazione dei conti. Di conseguenza è possibile che la borsa permetta a un'emittente senza sede in Svizzera e non assoggettata all'obbligo di tenere la contabilità e presentare i conti secondo l'articolo 957 nCO di redigere il proprio bilancio conformemente alle disposizioni della borsa applicando una norma non indicata nell'ordinanza, come ad esempio gli EU IFRS²³.

L'articolo 1 dell'ordinanza fa un riferimento *dinamico (diretto)* alle norme riconosciute. L'impresa tenuta ad applicare una determinata norma riconosciuta deve

¹⁹ Art. 6 della direttiva concernente la presentazione dei conti del 21 aprile 2011 del SIX Exchange Regulation, che può essere consultata online all'indirizzo: http://www.six-exchange-regulation.com/regulation/faq/requirements_de.html

²⁰ cfr. STEPHAN GLANZ/DIETER PFAFF, *IFRS für KMU – strukturiert*, Zurigo 2010, pag. 25 segg. e pag. 30.

²¹ Secondo la Swiss GAAP RPC 1, numero 2 occorre applicare il concetto quadro, le norme Swiss GAAP RPC 1–6 e un gruppo deve inoltre applicare la norma Swiss GAAP RPC 30.

²² Cfr. Regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002, relativo all'applicazione di principi contabili internazionali (GU, L 243 dell'11 settembre 2002, pag. 1), n. 9.

²³ Cfr. art. 8 e allegato 1, n. 2.a) della direttiva sulla presentazione dei conti (nota 19): EU IFRS e Japanese GAAP.

basarsi sulla versione della norma che vige in quel momento. Il Consiglio federale rinuncia di proposito a prevedere una procedura di riconoscimento («*endorsement*») di tutte le modifiche di una norma e ritiene che ciò sia legittimo sotto il profilo dello Stato di diritto²⁴. Il Parlamento ha soppresso senza sostituirla la possibilità prevista nel messaggio del 21 dicembre 2007 di allestire il conto annuale esclusivamente secondo una norma riconosciuta, dichiarandolo determinante a fini fiscali²⁵. La chiusura contabile in base a una norma contabile riconosciuta non è determinante né per la riscossione diretta delle imposte né per il pagamento dei contributi delle assicurazioni sociali né per la distribuzione dell'utile. Essa serve alle persone che detengono partecipazioni nell'impresa come *ulteriore fonte di informazioni* sulla singola chiusura secondo il Codice delle obbligazioni, che continua a permettere di costituire riserve latenti non necessarie sotto il profilo dell'economia aziendale nell'ambito della correzione di valori. Anche se è sottoposta a revisione secondo una norma riconosciuta, la chiusura dei conti non sottostà comunque all'approvazione dei soci o dell'assemblea generale (art. 962a cpv. 4 nCO), a differenza del conto di gruppo. Occorre inoltre tenere presente che il Consiglio federale può sempre eliminare in tempi brevi una determinata norma dalla lista di cui all'articolo 1 capoverso 1 dell'ordinanza. Inoltre, insieme all'Autorità di vigilanza sui mercati, all'Autorità federale di sorveglianza dei revisori e all'Ufficio federale di giustizia, l'Esecutivo seguirà l'evoluzione generale delle norme e la loro accettazione, in particolare su scala europea.

Anche secondo il nuovo diritto contabile, il diritto pubblico può prevedere che la presentazione dei conti delle collettività pubbliche sia retta dagli *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)*²⁶. Il diritto pubblico può anche prevedere disposizioni che completano o modificano il CO in quanto *lex specialis*, ad esempio in materia di assicurazioni sociali²⁷ o per quanto concerne le imprese concessionarie²⁸. Di conseguenza, a tale riguardo non occorrono nuove disposizioni nell'ONCR. Nei casi in cui il diritto pubblico riguardo al diritto contabile fa rinvio per analogia al CO, quest'ultimo è considerato «soltanto» diritto pubblico sussidiario²⁹.

²⁴ La pratica più recente ammette eccezionalmente un riferimento dinamico (diretto) a un disciplinamento privato. Le regole specializzate che vi sono contenute devono però fare innanzitutto riferimento a una materia tecnica e devono principalmente avere carattere di raccomandazione. Inoltre, nel momento in cui sono sancite nel testo normativo, queste regole devono già essere ampiamente applicate. Infine, le cerchie interessate devono poter contribuire all'ulteriore sviluppo delle regole, ad esempio nell'ambito di audizioni pubbliche.

²⁵ Art. 962 cpv. 1 D-CO 2007: «L'impresa che effettua la chiusura contabile in base a una norma contabile riconosciuta non è tenuta ad allestire il conto annuale conformemente alle disposizioni del presente titolo.» Cfr. messaggio 2007 (nota 4), pag. 1446 seg. e 1448 rispettivamente Boll. uff. 2010 N 1905 segg.

²⁶ <http://www.ifac.org/public-sector>. cfr. in proposito art. 53 e 64c dell'ordinanza del 5 aprile 2006 sulle finanze della Confederazione (OFC, RS 611.01).

²⁷ Ad esempio art. 47 cpv. 2 dell'ordinanza del 18 aprile 1984 sulla previdenza professionale per la vecchiaia, i superstiti e l'invalidità (OPP 2, RS 831.441.1), che contiene un riferimento statico all'Swiss GAAP RPC 26.

²⁸ Ordinanza del DATEC del 18 gennaio 2011 sulla contabilità delle imprese concessionarie (OCIC, RS 742.221).

²⁹ ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 6. ed., Zurigo 2010, N 304 e PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI/MARKUS MÜLLER, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, Berna 2009, § 18 N 8, n. 3.

Il Consiglio federale indica le norme riconosciute per tutte le imprese assoggettate all'obbligo di presentare i conti e di tenere la contabilità secondo l'articolo 957 nCO. Ciò non esclude comunque che, nei rispettivi settori di attività, le autorità di vigilanza (ad esempio quelle che esercitano la vigilanza sulle fondazioni, sulle assicurazioni sociali e sui mercati finanziari) o le borse *limitino* per determinate imprese la scelta della norma riconosciuta. Attualmente ad esempio, la borsa di Zurigo, SIX Exchange, permette alle emittenti con sede in Svizzera di applicare soltanto gli IFRS e gli US GAAP sul mercato principale («*Main standard*»), ma non le Swiss GAAP RPC³⁰.

3.2.2 Capoverso 2: nessuna nuova applicazione degli US GAAP

Le imprese che desiderano dare ai destinatari dei loro resoconti finanziari un quadro effettivo della loro situazione patrimoniale, finanziaria e reddituale («*true and fair view*»), oltre al conto annuale e al conto di gruppo secondo il CO, allestiscono un conto annuale e un conto di gruppo secondo una norma contabile riconosciuta («*dual reporting*»). Normalmente in Svizzera questi bilanci sono allestiti secondo le prescrizioni degli IFRS o delle Swiss GAAP RPC. Molto più raro è l'impiego degli US GAAP³¹.

Negli ultimi anni, in Svizzera *l'importanza degli US GAAP è notevolmente calata e ciò principalmente per due motivi*. Da una parte i redattori dei due sistemi di norme globali, IFRS e US GAAP, hanno convenuto nel 2002 di *far convergere a lungo termine le loro norme per tenere conto della crescente globalizzazione*. Sebbene i due sistemi restino tuttora differenti su alcuni temi importanti, si sono nel frattempo già avvicinati³². Vista la crisi finanziaria e tenuto conto dell'effetto di stabilizzazione che l'armonizzazione delle norme esplica sui mercati, questo processo è destinato a proseguire. Dall'altra parte, dal 2008 le imprese che hanno sede in Svizzera e sono quotate in una borsa statunitense non sono più tenute a trasmettere il conto annuale e il conto di gruppo sotto forma di bilancio secondo gli US GAAP³³.

Nel contempo, l'allestimento del conto annuale e del conto di gruppo in base alle prescrizioni degli US GAAP è fonte di difficoltà con le autorità statunitensi. Infatti, queste ultime fondano sovente la loro attività di vigilanza extraterritoriale sull'argomento secondo cui le competenti autorità locali non conoscono in modo sufficientemente approfondito gli US GAAP. In effetti in Svizzera le imprese che basano i loro conti su queste norme, le borse e le autorità di sorveglianza non trovano facilmente esperti in materia di US GAAP, che sono applicati e insegnati soprattutto negli USA. Proprio per questo motivo dal 2007 le imprese quotate in borsa con sede nell'Unione europea non possono più allestire i bilanci in base agli US GAAP,

³⁰ Cfr. allegato 1, n. 1 della direttiva sulla presentazione dei conti (nota 19).

³¹ Cfr. messaggio 2007 (nota 4), pag. 1627.

³² Cfr. in proposito il *Memorandum of Understanding* tra il *Financial Accounting Standards Board* (FASB; redattore degli US GAAP) e l'*International Accounting Standards Board* (IASB; redattore degli IFRS) del 29 ottobre 2002 (*Norwalk Agreement*).

³³ Cfr. in proposito il comunicato stampa n. 2007-235 del 15 novembre 2007 della commissione statunitense della borsa (SEC), «*SEC Takes Action to Improve Consistency of Disclosure to U.S. Investors in Foreign Companies*».

ma devono impiegare gli IFRS³⁴. Riassumendo, gli US GAAP sono meno applicati in Svizzera a causa dei problemi legali che pongono con le autorità statunitensi.

Nell'articolo 1 capoverso 1 lettera d, gli US GAAP sono indicati come norma contabile riconosciuta. Secondo il capoverso 2, tuttavia, possono essere applicati soltanto dalle imprese che già li impiegano per allestire il loro conto annuale nel momento dell'entrata in vigore della presente ordinanza («clausola del *grandfathering*»). Questa normativa non impedisce alle imprese straniere di essere quotate in una borsa svizzera. Essa permette, come nell'Unione europea³⁵, che le imprese con sede negli Stati Uniti continuino a essere quotate in Svizzera anche se allestiscono i loro bilanci secondo gli US GAAP. Il capoverso 2 offre una soluzione equilibrata tra la volontà di proteggere i diritti di cui godono attualmente alcune imprese e la volontà di evitare alla Svizzera futuri svantaggi legali in seguito all'operato extraterritoriale delle autorità degli Stati Uniti.

3.3 **Articolo 2: norme contabili della FINMA**

L'articolo 2 si fonda sulla base legale generale (art. 962a cpv. 5 nCO; vedi sopra n. 3.1) e su *tre disposizioni speciali*: l'articolo 6b della legge sulle banche³⁶, l'articolo 16 della legge sulle borse³⁷ e l'articolo 87 della legge sugli investimenti collettivi³⁸.

Il messaggio del 21 dicembre 2007 afferma che la presentazione dei conti secondo le direttive della Commissione federale delle banche (oggi Autorità federale di vigilanza sui mercati finanziari, FINMA)³⁹ equivale alla presentazione dei conti secondo una norma contabile riconosciuta⁴⁰. Questo principio va ripreso nell'articolo 2 capoverso 1, riconoscendo che *le prescrizioni contabili della FINMA per le banche e i commercianti di valori mobiliari* equivalgono a una norma contabile riconosciuta. La borsa svizzera riconosce le prescrizioni contabili della FINMA per le banche e i commercianti di valori mobiliari nell'ambito delle quotazioni sul mercato secondario («*Domestic standard*»)⁴¹. Nel capoverso 1 viene mantenuto questo approccio. Oltre a proteggere i creditori e a fornire agli investitori le informazioni loro necessarie, le prescrizioni contabili della FINMA garantiscono alle banche e ai commercianti di valori mobiliari quotati in borsa un bilancio (conto di gruppo o conto individuale)

34 Cfr. in proposito il regolamento (CE) n. 1126/2008 della Commissione, del 3 novembre 2008, che adotta taluni principi contabili internazionali conformemente al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, Gazzetta ufficiale L 320 del 29 novembre 2008, pag. 1 segg.

35 Cfr. in proposito la decisione 2008/961/CE della Commissione, del 12 dicembre 2008, sull'uso da parte di emittenti di titoli di Paesi terzi di principi contabili nazionali di determinati Paesi terzi e di International Financial Reporting Standards per la redazione dei loro bilanci consolidati, Gazzetta ufficiale L 340 del 19 dicembre 2008, pag. 112 segg.

36 Legge federale dell'8 novembre 1934 sulle banche e le casse di risparmio (legge sulle banche, LBCR, RS 952).

37 Legge federale del 24 marzo 1995 sulle borse e il commercio di valori mobiliari (legge sulle borse, LBVM; RS 954.1)

38 Legge federale del 23 giugno 2006 sugli investimenti collettivi di capitale (legge sugli investimenti collettivi, LICol, RS 951.31).

39 Il documento può essere consultato in internet all'indirizzo:

<http://www.finma.ch/i/regulierung/Documents/finma-rs-2008-02-i.pdf>

40 Cfr. messaggio 2007 (nota. 4), pag. 1470.

41 Art. 6 cpv. 4 della direttiva sulla presentazione dei conti (nota 19). Cfr. PHILIPP LEU/SUSANNE ERDT/THOMAS KIEFER, *Ende eines Sonderfalls an der SIX Swiss Exchange, Änderungen für kotierte Banken und Versicherungen*, ST 8/2011, pag. 567 segg.

che rispecchi l'effettiva situazione patrimoniale, finanziaria e reddituale («*true and fair view*»). Le prescrizioni contabili della FINMA per le banche e i commercianti di valori mobiliari sono concepite appositamente per questo settore. Esse sono regolarmente adeguate agli sviluppi del settore contabile su scala nazionale e internazionale.

Secondo l'articolo 2 capoverso 2 le *prescrizioni contabili della FINMA per gli investimenti collettivi di capitale* sono equiparate a una norma contabile riconosciuta. La disposizione mantiene l'approccio attuale, che consiste nel riconoscere queste prescrizioni per le imprese quotate in una borsa svizzera⁴². L'articolo 962 capoverso 1 numero 1 nCO menziona le società i cui titoli sono quotati in borsa e si applica anche alle società d'investimento a capitale variabile (SICAV) secondo la LICol. La chiusura contabile secondo le vigenti prescrizioni della LICol⁴³ e dell'ordinanza della FINMA⁴⁴ fornisce un quadro dell'effettiva situazione patrimoniale, finanziaria e reddituale («*true and fair view*») ed è appositamente concepita per il settore e adeguata alle esigenze degli investitori.

3.4 Articolo 4: entrata in vigore

La nuova ordinanza sulle norme contabili riconosciute *deve essere posta in vigore insieme al nuovo diritto contabile* perché è imperativamente necessaria per rendere operative le nuove disposizioni di legge (v. art. 962a cpv. 5 e art. 963b cpv. 2 nCO).

Le imprese avranno due, o addirittura tre anni se tengono un conto di gruppo, per adeguarsi alle prescrizioni del nuovo diritto contabile (art. 2 delle disposizioni transitorie⁴⁵). Questa disposizione transitoria si ripercuote sull'ordinanza sulle norme contabili riconosciute.

Per ulteriori osservazioni riguardanti l'entrata in vigore del nuovo diritto contabile il 1° gennaio 2013 e l'entrata in vigore dell'ordinanza sulle norme contabili riconosciute che ne dipende si rimanda al precedente n. 2.

4 Modifica dell'ordinanza sui libri di commercio

Secondo il diritto vigente, occorre conservare l'insieme della corrispondenza d'affari (v. art. 957 cpv. 2 CO). In molti casi la corrispondenza è tuttavia assolutamente irrilevante ai fini della contabilità e della presentazione dei conti. I costi che ne derivano possono quindi essere evitati. L'articolo 958f nCO si limita pertanto a prescrivere l'obbligo di conservare i documenti contabili (sulla nozione di documento contabile v. art. 957a cpv. 2 n. 2 e 5 e cpv. 3 nCO)⁴⁶.

Per questo, la menzione della «corrispondenza d'affari» viene eliminata dagli articoli 2 capoverso 2, 3, 4 capoverso 1, 5 e 6 capoverso 1 dell'ordinanza sui libri di

⁴² Art. 6 cpv. 5 della direttiva sulla presentazione dei conti (nota 19).

⁴³ Art. 87–91 LICol.

⁴⁴ Art. 52–82 dell'ordinanza dell'Autorità federale di vigilanza sui mercati finanziari del 21 dicembre 2006 sugli investimenti collettivi di capitale (ordinanza FINMA sugli investimenti collettivi, OICol-FINMA, RS **951.312**).

⁴⁵ FF **2012** 76

⁴⁶ Cfr. messaggio 2007 (nota. 4), pag. 1432.

commercio⁴⁷. Si tratta di un semplice adeguamento formale alle nuove prescrizioni dell'articolo 958ⁿCO.

Si rinuncia volutamente a ulteriori modifiche dell'ordinanza sui libri di commercio nel presente contesto.

5 Ripercussioni per i Cantoni e i Comuni

La nuova ordinanza sulle norme contabili riconosciute non ha *alcuna ripercussione* sui Cantoni e sui Comuni.

6 Ripercussioni per la Confederazione

Il Consiglio federale rinuncia consapevolmente a prevedere una procedura di riconoscimento di ogni modifica delle norme contabili (v. sopra n. 3.2.1). Ciò avrebbe implicato spese supplementari per la Confederazione e per le imprese tenute ad applicare la normativa.

La nuova ordinanza sulle norme contabili riconosciute non ha pertanto *alcuna ripercussione per la Confederazione né in termini finanziari né in termini di personale*.

7 Ripercussioni per l'economia

La nuova ordinanza *definisce le più importanti norme riconosciute* attualmente applicate dalle imprese private con sede in Svizzera. Le borse manterranno inoltre un margine di manovra sufficiente, tra l'altro per quanto concerne le società quotate in borsa che non hanno sede in Svizzera (v. sopra n. 3.2.1).

Le norme riconosciute nell'ordinanza – gli IFRS e le Swiss GAAP RPC con la parte centrale delle RPC – assicurano che *il nuovo diritto contabile del 23 dicembre 2011 sarà attuato in modo favorevole alle PMI* e senza violare le cogenti disposizioni di legge. Queste norme garantiscono segnatamente alle persone che detengono partecipazioni in un'impresa la possibilità di farsi un quadro dell'effettiva situazione patrimoniale, finanziaria e reddituale (*«true and fair view»*) dell'impresa o del gruppo di imprese (v. sopra n. 3.2.1).

Si preferisce rinunciare a una norma che limiti l'applicazione degli US GAAP, permettendola ad esempio soltanto nei prossimi cinque anni. Garantendo alle imprese che già applicano gli US GAAP nel momento dell'entrata in vigore dell'ordinanza la possibilità di continuare a farlo, si opta per un approccio favorevole all'economia, evitando però un'ulteriore diffusione di questi principi in Svizzera (v. sopra n. 3.2.2).

Nella nuova ordinanza si rinuncia in modo consapevole a disciplinare altri aspetti delle norme contabili riconosciute. In tal modo, si *evita* che gli utenti debbano risolvere *difficili contraddizioni giuridiche* tra l'ordinanza e una norma contabile riconosciuta (v. sopra n. 3.1).

L'ordinanza sulle norme contabili riconosciute non ha di conseguenza *alcuna ripercussione economica oltre a quelle degli articoli 957 segg. nCO*.

⁴⁷ Ordinanza del 24 aprile 2002 sulla tenuta e la conservazione dei libri di commercio (ordinanza sui libri di commercio, Olc, RS **221.431**)

Parte 2

Revisione parziale dell'ordinanza sui revisori (OSRev)

1 Situazione iniziale

Il nuovo diritto della revisione è entrato in vigore il 1° settembre 2007, rispettivamente il 1° gennaio 2008. Da allora le persone e le imprese che forniscono servizi di revisione prescritti dalla legge devono essere state abilitate dalle autorità. Le condizioni dell'autorizzazione sono stabilite nella legge sui revisori (LSR)⁴⁸. I dettagli dell'esecuzione della legge sono disciplinati dal Consiglio federale nell'ordinanza sui revisori (OSRev)⁴⁹. L'Autorità federale di sorveglianza dei revisori (ASR), in quanto autorità incaricata dell'applicazione del diritto, ha concretizzato le informazioni da fornire nella domanda di abilitazione e nella documentazione da presentare nella circolare 1/2007 del 27 agosto 2007⁵⁰.

L'*abilitazione delle imprese di revisione è limitata a cinque anni*, diversamente dall'abilitazione delle persone fisiche (art. 3 cpv. 2 LSR). I primi rinnovi di abilitazioni avverranno a fine marzo 2013. L'ASR sta modernizzando il proprio portale per ottimizzare il lavoro necessario per rinnovare le abilitazioni delle imprese di revisione; il nuovo portale sarà probabilmente posto online il 1° febbraio 2013. Anche l'adeguamento del fondamento giuridico della OSRev e della circolare 1/2007 sono rilevanti in tale contesto.

Dal 2007, il Consiglio federale e l'ASR si sono adoperati per modificare i fondamenti giuridici della sorveglianza dei revisori soltanto in casi di imperativa necessità. Nel frattempo, si è però manifestato un certo *bisogno di revisione*. La modernizzazione della procedura di abilitazione delle imprese di revisione sembra essere l'occasione opportuna per affrontare i bisogni di revisione della normativa.

Poiché il diritto contabile, la relativa ordinanza sulle norme contabili riconosciute e la revisione parziale dell'OSRev si rivolgono in ampia misura allo stesso bacino di utenza, i due succitati atti regolamentari sono dapprima sottoposti insieme alla consultazione degli uffici e poi inviati in consultazione esterna.

Le successive spiegazioni si limitano ai contenuti sostanziali della revisione dell'OSRev e, diversamente dalla Parte 1 del presente rapporto, presentano una suddivisione tematica. Le modifiche della Circolare 1/2007 dovrebbero riguardare soltanto una ristretta cerchia di utenti, ragion per cui l'ASR preferisce eseguire un'indagine conoscitiva separata.

⁴⁸ Legge federale del 16 dicembre 2005 sull'abilitazione e la sorveglianza dei revisori (Legge sui revisori, LSR, RS **221.302**).

⁴⁹ Ordinanza del 22 agosto 2007 sull'abilitazione e la sorveglianza dei revisori (Ordinanza sui revisori, OSRev, RS **221.302.3**).

⁵⁰ Il documento può essere consultato all'indirizzo: <http://www.revisionsaufsichtsbehoerde.ch> (documentazione, circolari dell'ASR).

2 Panoramica del progetto di revisione dell'OSRev

2.1 Condanne penali

Attualmente, la concessione dell'abilitazione al richiedente dipende tra le altre cose dalla sua buona reputazione e dal fatto che non sussistono circostanze personali dalle quali si possa dedurre che non può garantire un'attività di controllo ineccepibile. A tal fine vanno segnatamente prese in considerazione le condanne penali la cui iscrizione non è stata cancellata dal casellario giudiziale centrale (art. 4 cpv. 2 lett. a OSRev).

Attualmente, l'Autorità federale di sorveglianza dei revisori (ASR) non dispone di un diritto ufficiale di accesso al casellario giudiziale informatizzato VOSTRA. La trasmissione dell'informazione avviene piuttosto in virtù dell'obbligo di notificazione degli interessati (art. 13 OSRev) e grazie all'estratto per privati ai sensi dell'articolo 371 del Codice penale⁵¹. Questo estratto non contiene però le condanne per contravvenzioni, mentre le sentenze per crimini e delitti vi figurano per un periodo relativamente breve. In particolare le pene con la condizionale cessano di figurarvi dopo la scadenza del periodo di prova (cfr. art. 371 cpv. 3^{bis} CP). Poiché in Svizzera i termini di prova sono brevi (due anni per la maggior parte dei reati patrimoniali e in materia di documenti) e poiché l'obbligo di notificazione spesso non è rispettato, l'ASR sovente non prende atto di fatti che sarebbero rilevanti ai fini dell'abilitazione. Succede che l'ASR prenda atto della condanna soltanto quando il termine di prova è già scaduto o sta per scadere. Di conseguenza, vi sono persone che, serbando il silenzio su recenti condanne (ad esempio per appropriazione indebita o per falsità in documenti), continuano a prestare i servizi di revisione previsti nella legge. Non è inoltre possibile compiere un esame d'insieme di una domanda di abilitazione se il richiedente ha ripetutamente commesso reati che, seppur rilevanti per tale esame, non figurano più o figurano solo in parte sull'estratto per privati.

Per questi motivi, nell'ambito della propria attività di abilitazione e sorveglianza l'ASR deve poter prendere atto dell'estratto per autorità che contiene i dati relativi a tutte le sentenze iscritte nel casellario giudiziale (per la modifica dell'art. 22 dell'ordinanza VOSTRA⁵² cfr. sotto n. 2.5). All'ASR è peraltro vietato utilizzare i dati di una sentenza dopo che sono stati eliminati dal casellario giudiziale (art. 369 cpv. 7 CP), ovvero le sentenze eliminate non sono più opponibili all'interessato. L'articolo 4 capoverso 2 lettera b OSRev può pertanto essere modificato eliminando la frase «la cui iscrizione non è stata eliminata» (modifica derivante anche dal diritto di rango superiore). Poiché le contravvenzioni non sono iscritte nel casellario giudiziale, la soppressione di questa frase permette anche di esprimere più chiaramente che, per la decisione sull'abilitazione, l'ASR può tenere conto anche delle condanne non salvate nel casellario giudiziale se ne viene a conoscenza.

Il fatto che vi sia una condanna penale non esclude però automaticamente la concessione dell'abilitazione né ne implica la revoca. Queste decisioni vanno prese ponderando tutte le circostanze giuridicamente rilevanti e dando particolare importanza al genere e alla frequenza delle condanne nonché al tempo trascorso dalla commissione del reato.

⁵¹ Codice penale svizzero del 21 dicembre 1937 (CP, RS 311).

⁵² Ordinanza del 29 settembre 2006 sul casellario giudiziale (ordinanza VOSTRA; RS 331).

2.2 Sistema interno di assicurazione della qualità

Le imprese di revisione sono obbligate dalla legge a disporre di un sistema interno di assicurazione della qualità (art. 6 cpv. 1 lett. d LSR e art. 9 OSRev). Il diritto della professione prevede il medesimo obbligo⁵³.

Un sistema interno di assicurazione della *qualità richiede tuttavia due professionisti con il medesimo tipo di abilitazione*, che deve essere identica a quella di cui dispone l'impresa di revisione. Se una sola persona ha l'abilitazione necessaria, il suo lavoro non può essere controllato o può esserlo solo da parte di una persona non sufficientemente qualificata. La condizione dell'abilitazione secondo cui occorre un sistema interno di assicurazione della qualità non è quindi adempiuta e il rapporto di revisione dichiara a torto che il diritto professionale è integralmente rispettato.

Il Consiglio federale ha riconosciuto questo problema e ha stabilito che le imprese di revisione in cui soltanto una persona ha l'abilitazione necessaria devono adottare entro il 31 agosto 2013 un sistema di valutazione periodica della qualità da parte di professionisti di pari grado (art. 9 cpv. 2 in combinato disposto con l'art. 49 OSRev; «Peer Review»). Un'impresa di revisione che *manca di un sistema interno di assicurazione della qualità può così sopperirvi con un'assicurazione esterna della qualità*. La creazione di un tale sistema di valutazione da parte di professionisti di pari grado presuppone però una base legale che non c'è ancora. Ci si chiede pertanto se non sia opportuno prolungare il termine fino al 1 settembre 2016.

Il 1° gennaio 2012 è entrata in vigore la disposizione con cui il Parlamento ha fortemente aumentato da 10/20/50 a 20/40/250 milioni di franchi il limite oltre il quale non è più sufficiente eseguire una revisione limitata ma occorre una revisione ordinaria (art. 727 cpv. 1 n. 2 CO⁵⁴).⁵⁵ Per motivi legati alle dimensioni e alla complessità dei mandati nonché all'importanza economica dell'impresa sottoposta alla revisione, *al di sopra della soglia 20/40/250 non è materialmente giustificato ridurre l'assicurazione interna della qualità*. Dal 1° settembre 2013 le imprese di revisione che eseguono revisioni ordinarie devono pertanto disporre di un'assicurazione interna della qualità (art. 49 cpv. 1 P-OSRev). L'attuale disposizione eccezzuativa applicabile alle imprese di revisione di una persona viene inoltre a cadere. Ciò non implica l'assunzione a tempo pieno di un'altra persona: il diritto vigente permette che uno specialista esterno esegua su mandato il monitoraggio dei mandati e i successivi controlli interni.

Per le imprese di revisione che compiono revisioni limitate (al di sotto del limite 20/40/250), il termine per sottoporsi al Peer Review System è invece prolungato fino al 1 settembre 2016 (art. 9 cpv. 2 in combinato disposto con l'art. 49 cpv. 2 P-OSRev).

⁵³ Cfr. al riguardo, a seconda del tipo e del destinatario del servizio di revisione: *International Standards on Quality Control 1 (ISQC 1)* e *International Standard on Auditing 220 Quality Control for an Audit of Financial Statements* dell'*International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)*, *Prüfungsstandard 220 Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüfung* della Camera dei fiduciari e *Anleitung zur Qualitätssicherung bei kleinen und mittelgrossen Revisionsunternehmen* della Camera dei fiduciari e di Fiduciari Suisse.

⁵⁴ Art. 727 cpv. 1 n. 2 CO: «Le seguenti società fanno verificare mediante revisione ordinaria effettuata da un ufficio di revisione il loro conto annuale ed eventualmente il loro conto di gruppo: 2. società che oltrepassano, per due esercizi consecutivi, due dei valori seguenti: a. somma di bilancio di 20 milioni di franchi, b. cifra d'affari di 40 milioni di franchi, c. 250 posti di lavoro a tempo pieno in media annua.»

⁵⁵ Cfr. comunicato stampa del Consiglio federale del 31 agosto 2011 e FLORIAN ZIHLER, Erhöhung der Schwellenwerte von Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 OR, ST 9/2011, pag. 670 segg.

Sarà poi il mercato a decidere se accordare la preferenza all'assicurazione interna della qualità o a quella esterna e se la normativa applicata in ciascuno di questi casi è adeguata. Pertanto in futuro nel registro dei revisori dovrà essere menzionato se e come un'impresa di revisione garantisce l'assicurazione interna ed esterna della qualità (art. 20 lett. 1^{bis} e 1^{er} P-OSRev).

2.3 Legge sulla trasparenza

La legge sulla trasparenza sancisce il principio secondo cui ogni persona ha il diritto di consultare i documenti ufficiali e di ottenere informazioni sul loro contenuto da parte delle autorità (art. 6 cpv. 1 della legge sulla trasparenza, LTras⁵⁶). La legge non vale per la Banca nazionale svizzera e per la FINMA (art. 2 cpv. 2 LTras). Queste eccezioni sono esclusivamente dovute a motivi storici e politici. Invece di stilare un lungo elenco di eccezioni al campo d'applicazione della legge sulla trasparenza, il legislatore federale ha optato per un sistema di restrizioni generali e astratte definendo in termini generali gli interessi da proteggere in ogni singolo caso. Inoltre, l'art. 2 cpv. 3 LTras, se sono adempiute determinate condizioni, permette al Consiglio federale di escludere dal campo d'applicazione della legge altre unità dell'amministrazione federale, nonché altre organizzazioni e persone esterne all'amministrazione federale, in particolare se l'adempimento dei loro compiti lo richiede (art. 2 cpv. 3 lett. a).

Visti i suoi compiti, l'ASR tratta in particolare informazioni considerate segreto commerciale o segreto professionale. Nella misura in cui è incaricata di controllare le imprese di revisione sottoposte alla sorveglianza statale che effettuano la revisione dei conti delle società quotate in borsa, l'ASR esamina anche dati rilevanti per la borsa e quindi assoggettati al segreto della borsa (art. 43 LBVM⁵⁷). Dal 1° settembre 2012, l'ASR sarà anche incaricata di sorvegliare la revisione dei conti delle banche quotate in borsa, dei commercianti di valori immobiliari, delle assicurazioni e degli investimenti collettivi di capitale,⁵⁸ di modo che tratterà informazioni protette in particolare dal segreto bancario (art. 47 legge sulle banche⁵⁹).

È stata presa in considerazione la possibilità di escludere l'ASR, come la FINMA, dal campo d'applicazione della LTras. Una tale eccezione non appare necessaria perché la legge sulla trasparenza prevede meccanismi di protezione sufficienti per il caso in cui la divulgazione di determinate informazioni leda determinati interessi. Occorre rilevare che la legge sulla trasparenza da una parte prevede la possibilità di limitare il diritto d'accesso se può ledere la sfera privata di terzi (art. 7 cpv. 2 LTras) e, dall'altra, dispone che i documenti ufficiali devono, se possibile, essere resi anonimi prima di essere consultati (art. 9 LTras). Queste limitazioni si applicano anche ai documenti che contengono dati personali dei titolari di un'abilitazione concessa dall'ASR e, di caso in caso, anche ai documenti contenenti dati personali relativi a coloro che sono sottoposti alla sorveglianza, poiché la legge sulla protezione dei dati⁶⁰ si applica anche ai dati personali delle persone giuridiche, compresi i dati

⁵⁶ Legge federale del 17 dicembre 2004 sul principio di trasparenza dell'amministrazione (legge sulla trasparenza, LTras; RS 152.3).

⁵⁷ Legge federale del 24 marzo 1995 sulle borse e il commercio di valori immobiliari (legge sulle borse, LBVM; RS 954.1).

⁵⁸ Cfr. comunicato stampa della ASR e della FINMA del 21 giugno 2012.

⁵⁹ Legge federale dell'8 novembre 1934 sulle banche e le casse di risparmio (legge sulle banche; RS 952.0).

⁶⁰ RS 235

sensibili come le sanzioni pronunciate contro un'impresa sottoposta a revisione. Inoltre, tutte le informazioni trasmesse agli organi di revisione dalle imprese sottoposte alla revisione non sono considerate documenti ufficiali, non essendo state acquisite nell'espletamento del compito pubblico dell'ASR (art. 5 cpv. 1 lett. c LTras). Altrettanto vale per i progetti di rapporto d'ispezione e dei relativi allegati che sono considerati documenti non terminati ai sensi dell'articolo 5 capoverso 3 lettera b LTras⁶¹. Inoltre, secondo l'articolo 7 capoverso 1 lettera g LTras, il diritto d'accesso a un documento ufficiale è limitato, differito o rifiutato se può comportare la rivelazione di segreti professionali, di fabbricazione o d'affari. Nella pratica questa regola deve essere interpretata in modo sufficientemente esteso da garantire un'adeguata protezione delle persone fisiche e giuridiche assoggettate all'ASR. A tal fine si tiene conto del fatto che la LTras non deve provocare distorsioni concorrenziali⁶². Il segreto d'affari comprende ogni informazione suscettibile di influenzare i risultati finanziari di un'impresa, come ad esempio i dati relativi alla strategia di un'impresa, alla sua organizzazione, ai suoi fornitori, al calcolo dei prezzi, alla situazione generale dei suoi affari, alle sue future intenzioni commerciali e le informazioni rilevanti per la borsa⁶³. Invece, il segreto professionale mira a far sì che il cliente abbia fiducia in un professionista per quanto concerne l'informazione che gli ha confidato⁶⁴. In altri termini, sono oggetto del segreto d'affari o del segreto professionale ai sensi dell'articolo 7 capoverso 1 lettera g LTras, le informazioni determinanti la cui conoscenza esporrebbe a pericolo la concorrenza, o darebbe a un'impresa un vantaggio concorrenziale⁶⁵. Il segreto bancario è invece un segreto professionale tutelato dall'articolo 7 capoverso 1 lettera g LTras.

Le precedenti considerazioni implicano che, in generale, nell'esercizio delle sue mansioni pubbliche l'ASR può prendere in considerazione l'opportunità di applicare l'eccezione prevista all'articolo 7 capoverso 1 lettera g LTras, ad esempio se la domanda di accesso riguarda i suoi rapporti d'ispezioni di una determinata impresa di revisione (anche se il nome è stato soppresso), gli esemplari dei documenti di lavoro dell'impresa di revisione che si trovano in possesso dell'ASR e le diverse sanzioni o le decisioni prese dall'ASR nei confronti di una particolare persona fisica o impresa di revisione. Se del caso, il diritto di accesso può essere rifiutato se la divulgazione delle informazioni lede la capacità concorrenziale delle imprese di revisione interessate.

61 FF **2003** 1814, n. 2.1.5.2.2.

62 FF **2003** 1827, n. 2.2.2.1.7.

63 COTTIER/SCHWEIZER/WIDMER, in: Öffentlichkeitsgesetz, Bundesgesetz über das Öffentlichkeitsprinzip der Verwaltung vom 17. Dezember 2004 (BGÖ), Berna (Stämpfli Verlag SA) 2008, ad articolo 7, nota marginale 43, pag. 145. Vedi la raccomandazione dell'Incaricato federale della protezione dei dati e della trasparenza «BAG / Protokoll-Beilagen Eidgenössische Arzneimittelkommission», 25.06.2012; BAUDENBACHER/GLÖCKNER, in: Carl Baudenbacher, Lauterkeitsrecht, Kommentar zum Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb (UWG), Basilea 2001, art. 6 N 34; MABILLARD, in: Peter Jung / Philipp Spitz (ed.), Stämpflis Handkommentar zum Bundesgesetz gegen den unlauteren Wettbewerb (UWG), Berna 2010, art. 6 N 16.

64 COTTIER/SCHWEIZER/WIDMER, op. cit. ad art. 7, nota marginale 43, pagg. 145/146.

65 COTTIER/SCHWEIZER/WIDMER, op. cit. ad art. 7, nota marginale 41, pagg. 144/145.

2.4 Disposizioni diverse

Le modifiche degli articoli 8 capoverso 1, 19 capoverso 1 lettera g, 20 lettera g, 34 e 38 capoversi 1 lettera a e b, 2, 3 primo periodo, 4 e 5 P-OSRev sono puramente redazionali.

Con il nuovo sistema informatico, le abilitazioni concesse in virtù di leggi speciali non sono più iscritte in modo manuale su indicazione delle autorità di sorveglianza istituite dalle leggi speciali (p. es. FINMA), ma sono da queste iscritte direttamente nel sistema elettronico dell'ASR. Le relative modifiche dell'articolo 21 P-OSRev semplificano di conseguenza la situazione.

Secondo la prassi dell'ASR, nell'ambito di una ristrutturazione un'impresa di revisione può trasmettere la propria abilitazione a un altro titolare soltanto a condizione che l'ASR vi consenta espressamente. L'articolo 21a P-OSRev iscrive nel testo normativo questa prassi. Per evitare il commercio delle abilitazioni, l'ordinanza specifica che la trasmissione dell'abilitazione è possibile soltanto con la cessione dell'attività commerciale nell'ambito dei servizi di revisione (art. 21a cpv. 1 lett. a P-OSRev). Se sono ceduti altri settori dell'attività commerciale o soltanto l'abilitazione, non sussiste una ristrutturazione che giustifichi la cessione dell'abilitazione. L'impresa assuntrice può tuttavia chiedere in ogni momento una nuova abilitazione in quanto impresa di revisione (art. 15 cpv. 1 LSR).

D'ora innanzi dovrebbe inoltre essere assicurata la verificabilità delle iscrizioni nel registro dei revisori in particolare in caso di ristrutturazioni (art. 20 lett. g^{bis} P-OSRev). Si stabilisce inoltre che l'onere connesso nonché il cambio del tipo di abilitazione è soggetto al versamento di emolumenti (art. 38 cpv. 1 lett. c e d P-OSRev). Dalla prassi risulta anche la necessità che vi siano regole chiare per i casi in cui le informazioni contenute nel registro dei revisori non corrispondono più ai fatti. In futuro, l'ASR disporrà di una procedura formale che le permetterà di rettificare d'ufficio le iscrizioni (art. 22a P-OSRev).

Le precisazioni apportate all'articolo 23 P-OSRev risultano dalle regole previste nella legge federale sull'archiviazione⁶⁶ secondo cui l'ASR deve offrire i propri atti all'Archivio federale per archiviazione.

Il nuovo articolo 30 OSRev stabilisce inoltre chiaramente che le imprese di revisione sotto sorveglianza statale non sono tenute a presentare un rapporto di sorveglianza annuale durante l'esercizio nel corso del quale sono state oggetto di un'ispezione dell'ASR (art. 30 cpv. 2 P-OSRev).

Il rinnovo dell'abilitazione delle imprese di revisione è fonte di spese nei settori del personale e dell'infrastruttura IT, ciò vale anche per le imprese di revisione che rivestono la forma giuridica dell'impresa individuale e in cui soltanto il titolare fornisce servizi di revisione. Per il momento queste imprese beneficiano ancora di una disposizione eccezionale secondo cui il rinnovo dell'abilitazione è concesso gratuitamente. Per i summenzionati motivi, questa pratica non si giustifica. Rispetto alle imprese di revisione di maggiori dimensioni le cui domande causano solitamente una maggior mole di lavoro, appare adeguato chiedere un emolumento di 800 franchi alle imprese individuali, importo che corrisponde a quello dell'emolumento per l'abilitazione (a tempo indeterminato) concessa al titolare

⁶⁶ Art. 5 segg. della legge federale del 26 giugno 1998 sull'archiviazione (legge sull'archiviazione, LAr; RS 152.1).

(art. 38 cpv. 3 secondo periodo in combinato disposto con il cpv. 2 lett. a P-OSRev). È inoltre soppressa la procedura d'urgenza che ha suscitato aspettative errate nella pratica (art. 40 cpv. 2 P-OSRev).

Secondo l'articolo 45 OSRev, la commissione intenzionale delle contravvenzioni è punibile come lo è anche la loro commissione per negligenza (vedi art. 333 cpv. 7 CP). D'ora innanzi questo fatto va esplicitamente menzionato nel testo dell'ordinanza. Inoltre, per la commissione per negligenza, la cornice editale prevista nel progetto è ora nettamente inferiore; l'importo massimo della multa viene ridotto a 50 000 franchi (cfr. art. 45 cpv. 1 e 2 P-OSRev).

2.5 Allegato

L'allegato contiene gli adeguamenti di ulteriori ordinanze vigenti:

Per poter valutare se vi sono le garanzie di un'attività di controllo ineccepibile, l'autorità deve poter prendere atto di tutte le sentenze pertinenti iscritte nel casellario giudiziale (cfr. n. 2.1), ragion per cui all'Autorità federale di sorveglianza dei revisori viene concesso un diritto ufficiale d'accesso a VOSTRA (art. 22 lett. j ordinanza VOSTRA in combinato disposto con l'articolo 367 cpv. 6 lett. g CP). L'ASR può consultare il casellario giudiziale soltanto ai fini della concessione o della revoca dell'abilitazione di revisori e periti revisori (art. 4 seg. e 17 LSR) nonché per irrogare misure contro persone fisiche impiegate da imprese di revisione sotto sorveglianza statale (art. 18 LSR). Nell'allegato 2 alla succitata ordinanza, viene concesso all'ASR lo stesso diritto di trattamento dei dati di cui dispone il Servizio federale di sicurezza (trattamento dei dati limitato alla loro consultazione).

2.6 Entrata in vigore

Le modifiche dell'ordinanza sulla sorveglianza dei revisori (OSRev) e dell'ordinanza VOSTRA dovrebbero entrare in vigore il 1° novembre 2012. Ciò è necessario per far sì che la presentazione delle domande di rinnovo dell'abilitazione delle imprese di revisione abbia già luogo sotto l'egida del nuovo diritto.

3 Ripercussioni per i Cantoni e i Comuni

Per i Cantoni e i Comuni la revisione dell'OSRev non ha alcuna ripercussione.

4 Ripercussioni per la Confederazione

Il finanziamento della procedura di abilitazione e del registro dei revisori è garantito esclusivamente dagli emolumenti delle persone fisiche e delle imprese di revisione che presentano le relative domande (art. 21 LSR e art. 37 segg. OSRev). La revisione dell'OSRev non ha pertanto ripercussioni finanziarie per la Confederazione.

5 Ripercussioni per l'economia

Per l'economia, l'aggiornamento dell'OSRev non ha conseguenze importanti. L'indicazione del genere di assicurazione della qualità (vedi n. 2.2) permetterà alle imprese che devono sottoporre la loro contabilità alla revisione di scegliere il loro revisore con maggiore oculatezza. Se eseguono revisioni ordinarie, le imprese di revisione di una sola persona sono svantaggiate dalla soppressione della disposizione eccezzuativa, nella misura in cui devono reclutare un secondo specialista e integrarlo nei loro processi lavorativi per dotarsi di un sistema d'assicurazione interna della qualità. Probabilmente, questa modifica del diritto vigente riguarderà soltanto poche imprese di revisione, se non nessuna, poiché la revisione di un'impresa che supera il limite di 20/40/250 presuppone una determinata massa critica. Per il rinnovo della loro abilitazione le imprese di revisione nella forma giuridica dell'impresa individuale dovranno ora versare un emolumento forfettario di 800 franchi. Le imprese di revisione sottoposte alla sorveglianza statale saranno sgravate da obblighi che si sovrappongono tra loro e riguardano la presentazione di determinati documenti.

