

BVGer B-6585/2013 vom 27. August 2014

Bundesverwaltungsgericht, 2014-08-27, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_B-6585_2013

FR: TAF B-6585/2013 du 27 août 2014

IT: TAF B-6585/2013 del 27 agosto 2014

Regeste

Sorveglianza dei revisori

Erwägungen

E. 1.1

In virtù dell'art. 31 della legge sul Tribunale amministrativo federale del 17 giugno 2005 (LTAF, RS 173.32), questo Tribunale 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), emanate dalle autorità menzionate all'art. 33 LTAF, riservate le eccezioni elencate all'art. 32 LTAF. In concreto, l'ASR è un istituto di diritto pubblico con personalità giuridica propria (art. 28 cpv. 2 della legge federale del 16 dicembre 2005 sull'abilitazione e la sorveglianza dei revisori [LSR, RS 221.302]), fa quindi parte delle dette autorità (art. 33 lett. e LTAF), e la sua decisione del 15 aprile 2013, che non rientra nell'elenco dell'art. 32 LTAF, costituisce una decisione ai sensi dell'art. 5 PA, dimodoché questo Tribunale è competente a giudicare il presente ricorso.

E. 1.2

Ha diritto di ricorrere chi ha partecipato al procedimento dinanzi all'autorità inferiore o è stato privato della possibilità di farlo, è particolarmente toccato dalla decisione impugnata e ha un interesse degno di protezione all'annullamento o alla modificazione della stessa (art. 48 cpv. 1 PA). Il ricorso deve essere depositato entro trenta giorni dalla notificazione della decisione (art. 50 cpv. 1 PA) e contenere le conclusioni, i motivi, l'indicazione dei mezzi di prova e la firma del ricorrente o del suo rappresentante, con allegati, se disponibili, la decisione impugnata e i documenti indicati come mezzi di prova (art. 52 cpv. 1 PA). In concreto, il ricorso è ammissibile nella misura in cui è stato presentato tempestivamente e nel rispetto dei requisiti previsti dalla legge, e visto che l'anticipo di Fr. 4'000.-, relativo alle presumibili spese processuali, è stato versato nel termine impartito, dimodoché non sussistono ostacoli all'esame del litigio nel merito.

E. 2

Con il deposito del ricorso, la trattazione della causa, oggetto della decisione impugnata, passa al Tribunale amministrativo federale, il quale dispone di un pieno potere di cognizione riguardo all'applicazione del diritto, compreso l'eccesso o l'abuso del potere di apprezzamento, all'accertamento inesatto o incompleto dei fatti giuridicamente rilevanti, e, di principio, all'inadeguatezza (art. 49 e 54 PA). Il Tribunale amministrativo federale non è vincolato in nessun caso dai motivi del ricorso (art. 62 cpv. 4 PA).

E. 3

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). La definizione dello scopo è determinante per l'interpretazione della LSR (Messaggio concernente la modifica del Codice delle obbligazioni [obbligo di revisione nel diritto societario] e la legge federale sull'abilitazione e la sorveglianza dei revisori del 23 giugno 2004, di seguito: Messaggio LSR, FF 2004 3545 segg., 3136; Reto Sanwald / Loris Pellegrini, Revision ohne Zulassung, Auswirkungen im Straf-, Verwaltungs- und Zivilrecht, in: Der Schweizer Treuhänder [ST] 2010, pag. 640 segg., 644).

E. 4.1

Le persone fisiche e le imprese di revisione che forniscono servizi di revisione necessitano di un'abilitazione (art. 3 cpv. 1 LSR in relazione con l'art. 1 dell'ordinanza del 22 agosto 2007 sull'abilitazione e la sorveglianza dei revisori [Ordinanza sui revisori, OSRev, RS 221.302.3]). Una persona fisica è abilitata ad esercitare la funzione di perito revisore o di revisore se adempie i requisiti in materia di formazione e di esperienza professionale ed è incensurata (art. 4 cpv. 1 e 2 nonché art. 5 cpv. 1 LSR). Il richiedente è abilitato se gode di buona reputazione e se non vi sono altre circostanze personali dalle quali si deduce che non può garantire un'attività di controllo ineccepibile. Occorre segnatamente prendere in considerazione: (a) le condanne penali; (b) gli atti di carenza beni esistenti (art. 4 cpv. 1 e 2 OSRev).

E. 4.2

La sorveglianza sui revisori compete all'ASR (art. 28 cpv. 1 LSR), che decide, su domanda, in merito all'abilitazione di revisori, periti revisori ed imprese di revisione sotto sorveglianza statale (art. 15 cpv. 1 LSR), e tiene un registro, pubblico ed accessibile in Internet, delle persone fisiche e delle imprese di revisione abilitate (art. 15 cpv. 2 LSR).

E. 4.3

L'ASR può revocare l'abilitazione a tempo determinato o indeterminato a un revisore o perito revisore che non adempie più le condizioni per l'abilitazione di cui agli articoli 4 a 5 LSR. Se le condizioni per l'abilitazione possono essere ristabilite, la revoca gli è dapprima comminata (art. 17 cpv. 1 LSR).

E. 4.4

L'ASR ammonisce per scritto le persone fisiche attive per conto di un'impresa di revisione sotto sorveglianza statale che violano le disposizioni legali. In caso di infrazioni ripetute o gravi, l'autorità di sorveglianza può vietare loro l'esercizio dell'attività a tempo determinato o indeterminato e, se del caso, revocare l'abilitazione conformemente all'articolo 17 capoverso 1 (art. 18 LSR). 5.1 La nozione di buona reputazione è una cosiddetta nozione giuridica indeterminata, concretizzata dall'art. 4 OSRev, ma per il resto soggetta ad interpretazione (sentenze del Tribunale amministrativo federale B 1355/2011 del 5 ottobre 2011 consid. 4.1.1 e B-5065/2011 del 3 maggio 2012 consid. 3.1). 5.2 L'autorità inferiore dispone di un ampio margine di apprezzamento per esaminare la questione se le mancanze da lei riscontrate pregiudicano la condotta professionale e la buona reputazione del ricorrente e se egli non è in grado di garantire un esercizio degno di fiducia della propria attività di revisione. Tuttavia, la medesima autorità deve sempre osservare il principio della proporzionalità, vale a dire che, per negare la buona reputazione, la mancanza riscontrata

deve essere affetta da una certa gravità e deve stare in un rapporto ragionevole con il rifiuto, rispettivamente il ritiro dell'abilitazione (cfr. sentenza del Tribunale federale 2C_505/2010 del 7 aprile 2011 consid. 4.3 con rinvii, citata nelle sentenze del Tribunale amministrativo federale B-1355/2011 del 5 ottobre 2011 consid. 4.1.2 e B-5065/2011 del 3 maggio 2012 consid. 3.2).

5.3 Le nozioni di buona reputazione, rispettivamente di garanzia di un'attività di controllo ineccepibile, devono essere interpretate con uno sguardo ai compiti particolari dell'organo di revisione, attenendosi ai relativi disposti in materia di sorveglianza dei mercati finanziari ed in osservanza della prassi che il Tribunale federale ha sviluppato in tale ambito (sentenze del Tribunale federale 2C_505/2010 del 7 aprile 2011 consid. 4.2 e 2C_834/2010 dell'11 marzo 2011 consid. 3.2; sentenza del Tribunale amministrativo federale B-5065/2011 del 3 maggio 2012 consid. 3.3). Per la garanzia di un'attività di controllo ineccepibile vanno, in principio, considerati diversi elementi quali l'integrità, la scrupolosità e l'accuratezza irreprensibile, intesi come componenti specifiche professionali della reputazione, oppure la stima, il rispetto e la fidatezza, intese come caratteristiche generali (sentenza del Tribunale federale 2C_834/2010 dell'11 marzo 2011 consid. 3.2; Urs Bertschinger, in: Rolf Watter / Urs Bertschinger (editori), Basler Kommentar, Revisionsrecht, Basilea 2011, n. 44 ad art. 4 LSR). A seconda delle circostanze, anche attività che esorbitano da quelle inerenti alla funzione di revisore e perito revisore, sono suscettibili di influenzare l'apprezzamento dell'attività di controllo ineccepibile (DTF 129 II 438 consid. 3.3). Un'attività di controllo ineccepibile richiede competenza tecnica e un comportamento corretto nelle relazioni d'affari, con cui si intendono in primo luogo l'osservanza dell'ordinamento giuridico, segnatamente del diritto in materia di revisione, del diritto civile e penale e il rispetto del principio della buona fede (sentenza del Tribunale federale 2C_834/2010 dell'11 marzo 2011 consid. 3.2; sentenza del Tribunale amministrativo federale B-6373/2010 del 20 aprile 2011 consid. 2.4). Per questo motivo, violazioni dell'ordinamento giuridico e del principio della buona fede si rivelano incompatibili con l'esigenza di un'attività di revisione ineccepibile (DTAF 2008/49 consid. 4.2.2 segg.; sentenza del Tribunale amministrativo federale B-5115/2009 del 12 aprile 2010 consid. 2.2). Infine, la giurisprudenza ha precisato che i motivi della violazione degli obblighi e gli effetti concreti che ne derivano, non sono di principio rilevanti per la questione della garanzia di un'attività di controllo ineccepibile (DTAF 2008/49 consid. 4.3.1).

5.4 L'analisi della buona reputazione, rispettivamente della reputazione ineccepibile, deve pure tenere conto delle circostanze attenuanti o positive, e del loro effetto sulla stessa reputazione (sentenza del Tribunale amministrativo federale B-7967/2009 del 18 aprile 2011 consid. 5.2.1 e 5.3), nella misura in cui l'autorità inferiore ne sia a conoscenza. Dette circostanze non devono essere valutate automaticamente come attenuanti, ma di principio apprezzate in modo neutrale, in maniera analoga alla valutazione dell'assenza di attenuanti nel diritto penale (DTF 136 IV 1 consid. 2.6.4). La reputazione è determinata sulla base delle mancanze avveratesi anteriormente (sentenza del Tribunale federale 2C_834/2010 dell'11 marzo 2011 consid. 6.2 in riferimento alla dimensione temporale) o di fatti recenti. Devono essere considerate anche circostanze personali attenuanti, come ad esempio la capacità di valutazione del carattere illecito del comportamento, il risarcimento e la riparazione del danno (in analogia all'art. 53 del Codice penale svizzero del 21 dicembre 1937 [CP, RS 311.0]), il ripristino dello stato conforme al diritto o il carattere eccezionale della mancanza (sentenza del Tribunale amministrativo federale B 4465/2010 del 3 novembre 2011 consid. 4.2.4 con ulteriori riferimenti), nonché il tempo trascorso dalle violazioni commesse (sentenza del Tribunale amministrativo federale B-7967/2009 del 18

aprile 2011 consid. 5.2.2).

E. 6

In generale, l'attività dello Stato deve rispondere al pubblico interesse ed essere proporzionata allo scopo (art. 5 cpv. 2 della Costituzione federale della Confederazione svizzera del 18 aprile 1999 [Cost], RS 101). In particolare, l'autorità non può adoperare un mezzo coattivo più rigoroso di quanto richiesto dalle circostanze (art. 42 PA). Da un punto di visto analitico, il principio della proporzionalità viene suddiviso in tre regole: l'idoneità, la necessità e la proporzionalità in senso stretto (DTF 136 I 17 consid. 4.4, 135 I 246 consid. 3.1, 130 II 425, consid. 5.2 e 124 I 40 consid. 3e). La prima impone che la misura scelta sia atta al raggiungimento dello scopo d'interesse pubblico fissato dalla legge (DTF 128 I 310 consid. 5b/cc), la seconda che, tra più misura idonee, si scelga quella che incide meno fortemente sui diritti privati (DTF 130 II 425 consid. 5.2), e la terza, detta anche regola della preponderanza dell'interesse pubblico, che l'autorità proceda alla ponderazione tra l'interesse pubblico perseguito e il contrapposto interesse privato, valutando quale dei due deve prevalere in funzione delle circostanze (DTF 129 I 12 consid. 6 a 9).

E. 7.1

Il presente litigio porta essenzialmente sulla buona reputazione del ricorrente, intesa come possesso delle competenze tecniche richieste ("fachliche Kompetenz", cfr. sentenza del Tribunale federale 2C_834/2010 dell'11 marzo 2011 consid. 3.2) nel campo della revisione contabile. Secondo l'ASR, la padronanza dei principi di base della revisione contabile, i quali "si applicano a tutti i campi della revisione, che si tratti di un istituto di previdenza, di una fondazione o di una società di altro genere" (cfr. osservazioni del 12 dicembre 2013, punto 3.4), farebbe completamente difetto al ricorrente (cfr. risposta, pag. 5: "ignoranza dei principi di base della revisione contabile"), mentre quest'ultimo concede di avere commesso degli errori, che chiama lacune o negligenze, e che "non vuole minimizzare", però unicamente in relazione con la revisione dei conti 2011 della C. _____ ("carattere unico ed eccezionale dell'infrazione"), aggiungendo che l'ASR non ha affatto reso verosimile che [egli] non sia in grado di garantire un'attività di revisione irrepreensibile" (cfr. ricorso punti 58, 73, 82, 91, 96, 102 e 109).

E. 7.2

Siccome l'ASR fa dipendere sostanzialmente la durata di cinque anni della revoca dell'abilitazione dall'"ignoranza dei principi di base della revisione contabile", che il ricorrente avrebbe appunto dimostrato nell'esecuzione del mandato relativo alla C. _____, con la precisazione che egli, cionondimeno, "potrà continuare a eseguire lavori di revisione sotto la responsabilità di un revisore in possesso della dovuta abilitazione che firmerà i rapporti, cosa che gli consentirà probabilmente, dopo cinque esercizi contabili, di raggiungere un livello di conoscenze e di spirito critico sufficienti per garantire un'attività di revisore irrepreensibile" (cfr. decisione, punto 5.3), questo Tribunale dovrebbe in fondo apprezzare, nella misura del possibile, sulla base degli atti all'incanto (prove), qual è lo stato delle conoscenze tecniche (fatto) del ricorrente come perito revisore.

E. 8.1

L'autorità accerta d'ufficio i fatti e si serve, se necessario, dei seguenti mezzi di prova: (a) documenti; (b) informazioni delle parti; (c) informazioni o testimonianze di terzi; (d) sopralluoghi; (e) perizie (art. 12 PA).

E. 8.2

Per quanto riguarda il grado della prova, l'autorità deve apprezzare i fatti tenendo conto di tutti gli elementi di cui dispone. La PA non prevede regole rigide a questo proposito e nemmeno presuppone una certezza indubbia. Determinante è unicamente la convinzione dell'autorità circa l'esistenza o l'inesistenza di un determinato fatto, secondo un grado di verosimiglianza così elevato da dissipare qualsiasi dubbio ragionevole (Waldmann / Weissenberger, *Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren*, Schulthess 2009, con i riferimenti giurisprudenziali citati).

E. 9.1

In concreto, l'ASR rimprovera al ricorrente, nell'esecuzione del suo mandato di revisione dei conti 2011 della C._____, di avere violato: (a) l'art. 47 dell'ordinanza sulla previdenza professionale per la vecchiaia, i superstiti e l'invalidità del 18 aprile 1984 (OPP 2; RS 831.441.1), non avendo rispettato le cosiddette norme di contabilità Swiss GAAP RPC 26, relative agli istituti di previdenza (GAAP per "General Accepted Accounting Principles"; FER per "Fachempfehlungen der Rechnungslegung"; RPC per "Recommandations relatives à la présentation des comptes"), la cui applicazione è obbligatoria, in conformità con il cpv. 2 della stessa norma, per l'allestimento dei conti annuali a decorrere dal 1° gennaio 2005: a questo proposito, l'ASR ha accertato che mancano i dati relativi all'esercizio 2010 della C._____ e l'allegato, che il bilancio non riporta alcuna riserva di fluttuazione e neppure gli attivi e i passivi relativi ai contratti di assicurazione, e che il conto d'esercizio, che deve essere in forma tabellare, non fornisce alcuna informazione circa il risultato netto degli investimenti patrimoniali (violazione delle Swiss GAAP RPC 26.2 a 9; decisione, punto 3.1); (b) l'art. 52c cpv. 1 e 2 della legge federale sulla previdenza professionale per la vecchiaia, i superstiti e l'invalidità del 25 giugno 1982 (LPP; RS 831.40), in vigore dal 1° agosto 2011, e gli Standard svizzeri di revisione (SR, che sono disponibili parzialmente sul sito <http://www.treuhand-kammer.ch/fr-ch/dynasite.cfm?dsmid=105629>), presentando lavori di revisione insufficienti: a questo proposito, l'ASR ha accertato che i documenti relativi alla revisione dei conti 2011 della C._____ non contengono alcuna informazione circa i controlli effettuati o i risultati di tali controlli o, ancora, circa le conclusioni formulate dal revisore, e nemmeno contengono una strategia di revisione e la raccomandazione circa l'approvazione o il rigetto del conto annuale (decisione, punti 3.2, 3.2.1 e 3.2.2); (c) molteplici prescrizioni degli SR, non avendo individuato le potenziali frodi imputabili ai dirigenti della C._____: a questo proposito, l'ASR ha accertato che dal fascicolo di revisione, fornito dal ricorrente, non risulta che egli abbia svolto le necessarie analisi per identificare eventuali frodi e nemmeno proceduto alla valutazione dell'integrità degli stessi dirigenti (decisione, punti 3.3, 3.3.1 e 3.3.2); (d) gli art. 71 cpv. 1 LPP e 50 cpv. 2 e 3 OPP 2 (52c cpv. 1 LPP), tra gli altri, non avendo eseguito i necessari controlli della legalità dell'investimento patrimoniale, della gestione e dell'organizzazione della C._____: a questo proposito, l'ASR ha accertato che il ricorrente non ha messo in discussione il fatto che, secondo il rapporto intermedio del commissario incaricato dell'inchiesta sulla C._____, il 74.44% delle attività complessive iscritte a bilancio è costituito da investimenti in due società private, che il valore di tali società è ignoto e che le relative chiusure contabili non sono state oggetto di revisione (decisione, punti 3.4 e 3.4.2); (e) gli art. 65 cpv. 3 LPP e 48a OPP 2, non avendo proceduto alla verifica delle transazioni e delle spese d'amministrazione della C._____: a questo proposito, l'ASR ha accertato che esse non appaiono nel conto d'esercizio 2011 della C._____ (decisione, 35, 3.5.1 e

3.5.2).

E. 9.2

Queste violazioni del diritto federale, compresi gli Swiss GAAP RPC 26 e gli SR, che il ricorrente ha solo parzialmente ammesso (cfr. replica, punto 4), sono qualificate dall'ASR di gravi (cfr. risposta, pag. 5), e costituiscono il fondamento della revoca dell'abilitazione pronunciata dall'ASR, ai sensi dell'art. 17 cpv. 1 LSR, con la decisione impugnata.

E. 10.1

Secondo l'art. 47 cpv. 1 OPP 2, in vigore dal 1° aprile 2004, gli istituti di previdenza e gli altri istituti attivi nell'ambito della previdenza professionale quali gli istituti di libero passaggio, gli istituti per forme previdenziali riconosciute ai sensi dell'art. 82 LPP, le fondazioni di investimento, l'istituto collettore e il fondo di garanzia, sono responsabili dell'allestimento del conto annuale, il quale si compone del bilancio, del conto d'esercizio e dell'allegato. Esso contiene i dati dell'esercizio precedente. Il cpv. 2 della stessa norma stipula che gli istituti di previdenza allestiscono e articolano il conto annuale conformemente alle raccomandazioni contabili Swiss GAAP RPC 26 nella versione del 1° gennaio 2004 (in forza fino al 31 dicembre 2013, dopodiché è applicabile la versione del 1° gennaio 2014), le quali si applicano per analogia agli altri istituti attivi nell'ambito della previdenza professionale.

E. 10.2

Ora, come già esposto al consid. 9.1 (a), è stato assodato dall'ASR, senza che ciò sia stato sostanzialmente contestato dal ricorrente, che quest'ultimo ha violato l'art. 47 OPP 2 non conformandosi agli Swiss GAAP RPC 26 (cfr., più in dettaglio, il consid. 12). Nella misura in cui la revoca dell'abilitazione poggia, in particolare, su questo rimprovero, non possono essere mosse critiche all'operato dell'ASR. 11.1 L'art. 52c LPP, in vigore dal 1° agosto 2011, prevede, al suo cpv. 1, che l'ufficio di revisione verifica se (a) il conto annuale e i conti di vecchiaia sono conformi alle prescrizioni legali, (b) l'organizzazione, la gestione e l'investimento patrimoniale sono conformi alle disposizioni legali e regolamentari, (c) sono stati presi i necessari provvedimenti per garantire la lealtà nell'amministrazione del patrimonio e il rispetto dei doveri di lealtà è controllato in misura sufficiente dall'organo supremo, (d) i fondi liberi o le partecipazioni alle eccedenze risultanti da contratti d'assicurazione sono stati impiegati conformemente alle disposizioni legali e regolamentari, (e) in caso di copertura insufficiente l'istituto di previdenza ha preso le misure necessarie al ripristino della copertura integrale, (f) le indicazioni e le notifiche richieste dalla legge sono state trasmesse all'autorità di vigilanza, (g) le disposizioni dell'articolo 51c LPP sono state rispettate. Conformemente al cpv. 2 dell'art. 52c LPP, l'ufficio di revisione redige annualmente un rapporto all'attenzione dell'organo supremo dell'istituto di previdenza sui risultati delle verifiche previste al cpv. 1, rapporto che certifica il rispetto delle prescrizioni, con o senza riserve, e raccomanda l'approvazione o il rigetto del conto annuale, che deve essere allegato. Infine, il cpv. 3 della stessa norma stipula che, se necessario, l'ufficio di revisione commenta i risultati della verifica all'attenzione dell'organo supremo dell'istituto di previdenza. Ora, riguardo all'applicabilità dell'art. 52c LPP, contestata dal ricorrente (cfr. ricorso, punti 74 a 76), secondo l'art. 1 cpv. 1 delle Disposizioni transitorie del Codice delle obbligazioni (CO, RS 220), relative alla modifica del CO del 16 dicembre 2005, in vigore dal 1° gennaio 2008 (Diritto della società a garanzia limitata; adeguamento del diritto della società anonima, della società cooperativa, del registro di commercio e delle ditte

commerciali), il titolo finale del Codice civile (CC, RS 210) si applica alla presente legge in quanto le disposizioni seguenti non prevedano altrimenti. L'art 7 delle stesse postula che le disposizioni della presente legge concernenti l'ufficio di revisione si applicano dal primo esercizio che comincia con l'entrata in vigore della presente legge, ossia il 1° gennaio 2008, o successivamente. In concreto, il principio enunciato all'art. 7, di portata generale, significa che l'art. 52c LPP si applica agli esercizi cominciati il 1° agosto 2011 o più tardi, ciò che implica che i conti 2011 della C._____, relativi all'esercizio iniziato il 1° gennaio 2011, dovevano essere controllati sulla base del diritto in vigore al 1° gennaio e non al 1° agosto 2011, ossia in virtù dell'art. 53 LPP, abrogato solamente con effetto a partire dal 1° gennaio 2012.

11.2 Secondo l'art. 53 LPP, l'istituto di previdenza designa un ufficio di controllo per l'esame annuo della gestione, della contabilità e dell'investimento patrimoniale (cpv. 1). Le disposizioni del diritto della società anonima concernenti l'ufficio di revisione si applicano per analogia alla responsabilità dell'ufficio di controllo (cpv. 2). L'istituto di previdenza deve far verificare periodicamente da un perito riconosciuto in materia di previdenza professionale (a) se l'istituto di previdenza offre in ogni tempo garanzia di poter adempiere i suoi impegni e (b) se le disposizioni attuariali regolamentari inerenti alle prestazioni e al finanziamento corrispondono alle prescrizioni legali (cpv.2). Il cpv. 2 lett. a non è applicabile agli istituti di previdenza sottoposti alla sorveglianza in materia di assicurazioni (cpv. 3). Il Consiglio federale stabilisce le condizioni alle quali devono soddisfare gli uffici di controllo e i periti riconosciuti per offrire la garanzia di un'adeguata esecuzione dei compiti, ciò che ha fatto con l'art. 35 OPP 2 (cpv. 4). L'ufficio di controllo vigila affinché l'amministrazione del patrimonio avvenga nel rispetto della lealtà (cpv. 5). Secondo l'art. 35 cpv. 1 OPP 2, nella sua versione in vigore fino al 31 dicembre 2011, l'ufficio di controllo verifica annualmente (a) la conformità del conto annuale e dei conti di vecchiaia alla legge, alle ordinanze, alle direttive e ai regolamenti (legittimità), (b) la legittimità della gestione, in particolare della riscossione dei contributi e del versamento di prestazioni, come anche dell'investimento, e (c) il rispetto delle prescrizioni di cui agli art. 48f-48h e 49a cpv. 3 e 4. Il cpv. 3 della stessa norma postula che l'ufficio di controllo redige un rapporto scritto sul risultato delle sue verifiche, destinato all'organo superiore dell'istituto di previdenza. Esso propone di approvare i conti annuali, con o senza riserve, o di rifiutarne l'approvazione. Se al momento delle verifiche l'ufficio di controllo constata inosservanze della legge, dell'ordinanza, delle direttive o dei regolamenti, le annoterà nel suo rapporto.

11.3 Ora, come ha spiegato in modo chiaro ed esaustivo l'ASR (cfr. decisione, punto 3.2.2, pag. 13), anche analizzando la revisione dei conti 2011 della C._____ sotto il profilo degli art. 53 LPP e 35 cpv. 1 OPP 2, entrambi in vigore fino al 31 dicembre 2011, risulta che il ricorrente non ha, in particolare, controllato, come avrebbe dovuto, la conformità del conto annuale e dei conti di vecchiaia alla legge, alle direttive e ai regolamenti (art. 35 cpv. 1 lett. a LPP), nonché la legittimità della gestione (art. 35 cpv. 1 lett. b LPP). Nella misura in cui la revoca dell'abilitazione poggia, in particolare, su questi rimproveri, non possono essere dunque mosse critiche all'operato dell'ASR.

E. 12.1

Nella Circolare 1/2008 concernente il riconoscimento di standard di revisione, del 17 marzo 2008, e nell'ordinanza concernente la sorveglianza delle imprese di revisione, pure del 17 marzo 2008 (ordinanza sulla sorveglianza ASR, OS-ASR; RS 221.302.33), l'ASR ha disposto che i conti annuali e i conti di gruppo allestiti in conformità alle disposizioni del CO o alle norme contabili della Fondazione per le raccomandazioni relative alla presentazione dei conti (Swiss GAAP RPC) devono essere sottoposti a verifica secondo gli

standard di revisione emanati dalla Camera fiduciaria svizzera ("Standard svizzeri di revisione" [SR]; "Normes d'audit suisses" [NAS]; "Schweizer Prüfungsstandards" [PS]), riconosciuti dall'autorità di sorveglianza (art. 2 OS-ASR). Benché la Circolare 1/2008 e l'OS-ASR si riferiscano, esplicitamente, solo alle imprese di revisione che forniscono servizi di revisione a società con azioni quotate in borsa e che sono sottoposte alla sorveglianza statale, non vi sono motivi per credere che gli SR non si applichino a tutti i revisori e a tutte le società di revisione, quindi anche al ricorrente e alla sua società B._____ SA.

E. 12.2

Riguardo alla non identificazione delle potenziali frodi dei dirigenti della C._____, l'ASR rimprovera al ricorrente, in particolare, il mancato rispetto della cifra SR 240.32 (SR 240: la responsabilità del revisore relativamente a frodi ed errori), secondo cui durante la valutazione del rischio inerente e del rischio dei controlli, il revisore deve considerare quali anomalie significative possono risultare da frodi o errori come pure se esistono fattori di rischio indicanti la possibilità di un delitto contabile o patrimoniale. L'ASR solleva anche l'inosservanza della cifra SR 240.42, conformemente alla quale, quando il revisore rileva circostanze che lasciano intuire una possibile anomalia significativa della chiusura contabile a seguito di una frode o di un errore, egli dovrà svolgere delle procedure di revisione che permettano di determinare se la chiusura contabile contiene un'anomalia significativa. L'ASR rileva inoltre la violazione della cifra SR 240.29, secondo cui il revisore deve documentare nelle sue carte di lavoro i fattori di rischio di frode identificati al momento del suo apprezzamento del rischio (cifra 32) e il modo in cui, se del caso, li ha affrontati (cifra 39), nonché, se durante l'esecuzione della revisione sono stati identificati nuovi fattori di rischio di frode, che inducono il revisore a considerare la necessità di procedure di revisione supplementari, egli dovrà documentare tali rischi e il modo in cui li ha affrontati.

E. 12.3

Ora, l'ASR ha constatato che, dal fascicolo di revisione dei conti 2011 della C._____, non risulta che il ricorrente abbia svolto le verifiche imposte dalle regole professionali contenute negli SR 240, in parte appena esposte. Peraltro, l'ASR ha chiaramente distinto i compiti che spettano all'ufficio di revisione (verifica della conformità legale dell'organizzazione dell'istituto di previdenza, nonché della gestione e dell'investimento del suo patrimonio) e quelli che incombono al perito in materia di previdenza (verifica dell'equilibrio tra gli accrediti e le prestazioni di vecchiaia, decesso e invalidità), ciò a cui si può rinviare in questa sede senza bisogno di spiegazioni aggiuntive (cfr. decisione, punto 3.3.2, pagg. 17 e 18). Di conseguenza, nella misura in cui la revoca dell'abilitazione poggia, in particolare, su questi rimproveri, non possono essere mosse critiche all'operato dell'ASR.

E. 13.1

Secondo l'art. 71 cpv. 1 LPP, in vigore dal 1° gennaio 2005, gli istituti di previdenza amministrano il loro patrimonio in modo da garantire la sicurezza e la sufficiente redditività degli investimenti, un'adeguata ripartizione dei rischi, come pure la copertura del prevedibile fabbisogno di liquidità. Conformemente all'art. 50 cpv. 2 OPP 2, in vigore dal 1° gennaio 2009, all'atto dell'investimento del patrimonio, l'istituto di previdenza deve assicurarsi che la sicurezza del conseguimento degli scopi di previdenza sia garantita, sicurezza che deve essere valutata segnatamente tenendo conto della totalità degli attivi e dei passivi, nonché della struttura e dell'evoluzione prevedibile dell'effettivo degli

assicurati. Il cpv. 3 della stessa norma, in vigore dal 1° aprile 2000, stipula che all'atto dell'investimento del patrimonio, l'istituto di previdenza deve rispettare i principi di una ripartizione appropriata dei rischi; i mezzi devono, in particolare, essere ripartiti tra diverse categorie di investimenti, nonché tra parecchie regioni e settori economici.

E. 13.2

Ora, come ciò è già stato anticipato al consid. 9.1 (d), l'ASR ha accertato che il ricorrente non ha rilevato l'inadeguatezza della struttura patrimoniale della C._____ per realizzare gli scopi previsti dalla legislazione sulla previdenza. Così, nella misura in cui la revoca dell'abilitazione poggia, in particolare, su questo rimprovero, non possono essere mosse critiche all'operato dell'ASR.

E. 14

Secondo l'art. 65 cpv. 3 LPP, le spese di amministrazione devono essere iscritte nel conto d'esercizio. Ai sensi dell'art. 48a cpv. 2 OPP 2, le spese di amministrazione sono indicate conformemente alle raccomandazioni contabili Swiss GAAP RPC 26. Ora, l'ASR ha chiaramente constatato che il ricorrente non ha rilevato la mancanza di una tale iscrizione, dimodoché, nella misura in cui la revoca dell'abilitazione poggia, in particolare, su questo rimprovero, non possono essere mosse critiche all'operato dell'ASR.

E. 15

Visto quanto precede, questo Tribunale non può che constatare che il ricorrente, avendo violato le norme federali sopraesposte, non gode più di una buona reputazione e non è più in grado di garantire un'attività di controllo ineccepibile, per cui risulta fondata la revoca della sua abilitazione, da parte dell'ASR, in applicazione degli art. 4, 5 e 17 cpv. 1 LSR, nonché dell'art. 4 OSRev.

E. 16

Accertatane la fondatezza occorre di seguito verificare in che misura la durata di cinque anni della revoca è giustificata rispetto alla gravità delle inadempienze rilevate, tenuto conto del fatto che l'ASR imputa quest'ultime all'ignoranza dei principi di base della revisione contabile da parte del ricorrente.

E. 17.1

L'ASR ha identificato nel rapporto di revisione dei conti 2011 della C._____, stilato a suo dire senza "alcuna strategia di revisione" (cfr. decisione, punto 3.2.3, e risposta, punto 2 pag. 3), numerose "irregolarità", "omissioni", "carenze", "lacune", "insufficienze", "inadeguatezze" e "negligenze" (cfr. decisione, specialmente i punti 3, 3.4.3, 3.5 e 4), che ha qualificato di "gravi" nonché di "grossolane" (cfr., in particolare, decisione, punto 4 pag. 21, e risposta, punto 3 pag. 5), imputandole essenzialmente all'ignoranza, da parte del ricorrente, dei principi di base della revisione contabile (cfr. decisione, punto 3.3.2 pag. 16, e risposta, punto 3 pag. 5). In questa maniera, dopo avere elencato le violazioni delle regole relative alla revisione contabile commesse dal ricorrente (cfr. consid. 9.1), denominandole come appena indicato sopra, l'ASR si è limitata a caratterizzarle generalmente come "gravi" e "grossolane", senza rendere intelligibile, però, per quale motivo esse giustificerebbero una revoca dell'abilitazione di una durata di cinque anni e non di quattro, tre o due anni. L'ASR ha elaborato questo elenco di inadempienze, valutate globalmente come "gravi", senza fornire spiegazioni riguardo alla concreta importanza di ognuna di esse dal punto di vista del diritto della revisione contabile, ed ha concluso cionondimeno, in modo generale,

che è legittimo revocare l'abilitazione per una durata di cinque anni. Ora, stando così le cose, in mancanza di chiare indicazioni riguardo al peso specifico di ognuna delle violazioni rilevate dall'ASR, questo Tribunale non può giungere ad un parere attendibile sulla fondatezza o meno della durata di cinque anni della revoca dell'abilitazione. In altri termini, non appare possibile a questo Tribunale, partendo dall'apprezzamento generale espresso dall'ASR sulle dette inadempienze, dire e giustificare perché una durata di cinque anni della revoca dell'abilitazione sia da preferire ad una durata inferiore. In questo contesto le valutazioni globali come "gravi" delle singole violazioni non si rivelano condivisibili.

E. 17.2

Ciò precisato, non si può non sottolineare che la gravità di errori commessi durante l'esecuzione di un mandato di revisione contabile non implica necessariamente che il revisore in questione ignori i principi di base della revisione contabile, salvo naturalmente che sia provato, secondo un grado di verosimiglianza così elevato da dissipare qualsiasi dubbio ragionevole (cfr. consid. 8.2), che ciò è il caso. Questo vale anche per la revisione dei conti 2011 della C. _____ da parte del ricorrente. Così, ammessa la gravità, dovuta alla negligenza e alla mancanza di spirito critico dimostrate dal ricorrente (cfr. decisione, punto 5.3), degli errori riscontrabili nella revisione dei conti 2011 della C. _____, la documentazione all'incarto non permette, contrariamente a quanto pretende l'ASR, di concludere, a rigor di logica, che essi derivano dall'ignoranza dei principi di base della revisione contabile da parte del ricorrente, principi validi per qualsiasi revisione, riguardi essa la previdenza professionale o altri ambiti. Una tale conclusione tende a contraddire quanto risulta dallo stato attuale dell'incarto, se si considera che il ricorrente ha ottenuto l'abilitazione definitiva da parte dell'ASR il 24 giugno 2011, momento in cui è stato deciso, "dopo un esame approfondito" (cfr. decisione del 24 giugno 2011), che egli adempiva "i requisiti in materia di formazione e di esperienza professione" ed era "incensurato" (art. 4 cpv. 1 LSR), e che la revoca per cinque anni dell'abilitazione, a causa della presunta ignoranza dei principi di base della revisione contabile, è stata pronunciata dalla stessa autorità solamente due anni e quattro mesi dopo tale decisione. Così, le affermazioni dell'autorità inferiore secondo cui "non è ragionevole chiedere all'ASR di analizzare svariati fascicoli al fine di formarsi un'opinione sulla capacità del ricorrente di garantire un'attività di revisione irreprensibile", "tenuto conto della natura delle violazioni commesse e della loro gravità, l'analisi di un solo fascicolo è sufficiente per formarsi un'opinione sulle garanzie di attività irreprensibile offerta dal ricorrente", "se l'ASR dovesse analizzare più di un fascicolo, non vi sarebbe alcun limite a tale pretesa, rispettivamente qualsiasi limite posto sarebbe arbitrario. Quanti fascicoli dovrebbe analizzare di fatto l'ASR per formarsi un'opinione? Se su cinque fascicoli analizzati, tre vanno bene e due no, l'abilitazione deve essere revocata? Se sì, per quanto tempo? Quali tipologie di fascicoli devono essere esaminate (settori di attività diversi)?", e "d'altro canto, carenze gravi come quelle di fattispecie dovrebbero poter legittimare una revoca di lungo periodo senza dover necessariamente analizzare svariati fascicoli di revisione" (cfr. risposta, pag. 5), non sono convincenti in quanto l'ignoranza dei principi di base della revisione contabile dovrebbe essere constatabile senza grande profusione di sforzi, nella migliore delle ipotesi sulla base di una sola altra verifica nell'ambito di un mandato non necessariamente relativo alla previdenza professionale.

E. 18.1

Il ricorrente afferma che "la querelata decisione insiste nel sostenere che la sanzione di revoca sarebbe giustificata anche per il fatto che la legge non ne prevede altre, segnatamente all'art. 17 LSR, e che un ammonimento non sarebbe previsto se non nei casi d'applicazione dell'art. 18 LSR. Quello che la querelata decisione dimentica, è che il Giudice è tenuto a colmare le lacune della legge per applicazione del principio generale sancito dall'art. 4 CC. Ora, il fatto che l'art. 17 LSR non preveda sanzioni meno incisive della revoca, non sta ancora a significare che queste non siano possibili; si pensi in particolare all'ammonimento o alla sospensione per un determinato periodo della sanzione di revoca. Essendoci una base legale per quella più incisiva, paradossalmente l'unica possibile, la pronuncia di una meno incisiva per rispettare il principio della proporzionalità, sarebbe senz'altro possibile, sicché il requisito della base legale sarebbe comunque coperto dal fatto che la sanzione più pesante è prevista" (cfr. ricorso, punto 199). In questo modo il ricorrente propone, argomentando "a maiore ad minore", di pronunciare un ammonimento o una revoca con sospensione condizionale al posto della revoca di durata determinata.

E. 18.2

Riguardo alla pronuncia di un ammonimento (cfr. ricorso, pag. 4), l'ASR afferma a giusto titolo che essa non entra in linea di conto, in concreto, per il fatto che è prevista, all'art. 18 LSR ("ammonimento"; "Verweis"; "avertissement"), soltanto nei confronti di persone fisiche attive per un'impresa di revisione sotto sorveglianza statale, ciò che non è il caso del ricorrente (cfr. decisione, punto 5.3, e risposta, punto 5; cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale B-3988/2010 del 31 maggio 2011 consid. 3.3). Rispetto alla pronuncia di una revoca dell'abilitazione per un anno, sospesa condizionalmente per due anni (cfr. ricorso, pagg. 4 e 5), non si tratta di una misura prevista dalla legge (assenza di base legale) e, di conseguenza, non può essere adottata, come sottolineato a proposito dall'ASR (cfr. decisione, punto 5.3). Benché non sollevata dal ricorrente, rimarrebbe ancora in teoria la possibilità di una comminatoria secondo l'art. 17 cpv. 1 LSR, la quale è prevista come misura iniziale ("Se le condizioni per l'abilitazione possono essere ristabilite, la revoca gli è dapprima comminata") e che si prefigge di permettere all'interessato di adottare le misure necessarie a ristabilire le condizioni per l'abilitazione (Basler Kommentar, Revisionsrecht, nn. 6 e 12 ad art. 17 LSR). Ciò precisato, appare chiaro che, nella fattispecie, le condizioni per l'abilitazione non avrebbero potuto essere ristabilite, perlomeno non in un termine ragionevole, viste le mancanze rimproverate dall'ASR al ricorrente, per cui l'opzione della comminatoria non era e non è proponibile.

E. 18.3

Quanto alle pretese lacune di legge, questa problematica non è regolata dall'art. 4 CC (nota marginale: apprezzamento del giudice), contrariamente a quanto sostiene il ricorrente, ma dall'art. 1 CC (nota marginale: applicazione del diritto), secondo il quale la legge si applica a tutte le questioni giuridiche alle quali può riferirsi la lettera o il senso di una sua disposizione (cpv. 1). Nei casi non previsti dalla legge il giudice decide secondo la consuetudine e, in difetto di questa, secondo la regola che egli adotterebbe come legislatore (cpv. 2). Egli si attiene alla dottrina e alla giurisprudenza (cpv. 3). Ora, l'art. 17 cpv. 1 LSR non contiene né lacune in senso proprio (assenza di una norma per risolvere un problema giuridico), né lacune in senso improprio (norma insoddisfacente per risolvere un problema giuridico), bensì un silenzio qualificato (problema giuridico non regolato di proposito dal legislatore). Questo Tribunale non deve dunque colmare nessuna lacuna. Ad ogni modo, visto che una revoca a tempo determinato è giustificata in concreto (cfr. consid. 9 a 15),

anche se ci fosse la base legale per pronunciare un ammonimento, analogicamente all'art. 18 LSR, o una revoca sospesa condizionalmente, tali misure non entrerebbero in linea di conto.

E. 19

Tenuto conto delle considerazioni che precedono, il ricorso deve essere parzialmente accolto rispetto alla censura relativa alla durata di cinque anni della revoca dell'abilitazione. La giustificazione di questa durata inconsueta deve infatti poggiare su una motivazione più sostanziale e dettagliata, capace di spiegare se e per quale ragione le singole contravvenzioni, comunque nel loro complesso, che meriterebbero una revoca di cinque anni, siano da valutare gravi. In questo senso la decisione avversata deve essere annullata e la causa rinviata all'ASR, in virtù dell'art. 61 cpv. 1 PA, e ciò affinché quest'ultima completi l'apparato argomentativo e valutativo con il quale intende giustificare la durata della revoca dell'abilitazione, eventualmente anche sulla base delle risultanze di ulteriori delucidazioni della fattispecie.

E. 20.1

Secondo l'art. 61 cpv. 1 PA, l'autorità di ricorso decide la causa o eccezionalmente la rinvia, con istruzioni vincolanti, all'autorità inferiore. La riforma di una decisione presuppone che l'incarto sia sufficientemente istruito, considerato che non spetta all'autorità di ricorso procedere a delucidazioni complementari complicate (Knapp, Précis de droit administratif, 4a Ed., Basilea/Francoforte 1991, n. 2058). Inoltre, la riforma di una decisione è inammissibile se questioni pertinenti devono essere risolte per la prima volta e che l'autorità inferiore dispone di un certo potere d'apprezzamento (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale B-1181/2010 dell'8 settembre 2010 consid. 4). Ora, benché l'art. 61 cpv. 1 PA permetta solo eccezionalmente di ricorrere alla procedura di rinvio, l'applicazione dell'eccezione prevista è tuttavia giustificata in concreto, se si considera che è necessario, in definitiva, delucidare, perlomeno secondo un grado di verosimiglianza così elevato da dissipare qualsiasi dubbio ragionevole, lo stato delle conoscenze tecniche del ricorrente nel campo della revisione contabile, così come si riflettono nei rapporti di revisione da lui realizzati.

E. 20.2

Così, nella nuova decisione impugnabile, l'ASR dovrà rendere intelligibile, affinando gli argomenti alla base della sua motivazione - se lo riterrà opportuno dopo avere eseguito nuove delucidazioni fattuali - perché le violazioni delle regole di revisione contabile imputate al ricorrente giustificano, a suo modo di vedere, una durata di cinque anni della revoca dell'abilitazione e non una durata inferiore.

E. 21.1

Visto l'esito della procedura è ancora necessario rivolgere brevemente l'attenzione alla questione dell'effetto sospensivo, la cui revoca da parte dell'ASR è stata confermata da questo Tribunale mediante decisione incidentale del 31 dicembre 2013, cresciuta in giudicato incontestata. La decisione impugnata ha quindi esplicitato i suoi effetti già durante la litispendenza.

E. 21.2

Ora, la presente sentenza, da un lato, conferma la decisione impugnata in quanto quest'ultima dispone la revoca dell'abilitazione, e, dall'altro lato, l'annulla in quanto la stessa fissa a cinque anni la durata della revoca, rinviando la causa all'ASR per un completamento

della motivazione che permetta di fondare in modo più convincente la durata della revoca (cfr. consid. 18 e 19). Nella misura in cui conferma la revoca, la presente sentenza ha carattere parziale e finale, per cui pone un termine alla procedura sotto questo profilo. Nella misura in cui annulla la durata di cinque anni della revoca e rinvia l'incarto all'ASR per un completamento della motivazione, la presente sentenza ha carattere incidentale e non mette dunque fine alla procedura. Visto che l'esecutività della decisione impugnata non è stata sospesa dal ricorso e che la presente sentenza conferma la revoca, si rivela giustificato non cambiare nulla riguardo all'attuale situazione giuridica relativa all'esecutività della decisione impugnata, anche se, con l'emissione della presente decisione, l'ASR ritrova la competenza decisionale su questo punto. La durata già scontata della revoca dovrà comunque essere presa in considerazione dall'ASR nell'ambito della nuova decisione.

E. 22.1

Secondo l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese processuali sono di regola messe a carico della parte soccombente e, in caso di soccombenza parziale, sono ridotte. Esse comprendono la tassa di giustizia e i disborso (art. 1 cpv. 1 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]); 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). In concreto, tenuto conto della decisione incidentale del 31 dicembre 2013, e dell'esito della procedura di merito che vede il ricorrente parzialmente vincente, nella misura in cui la causa è rinviata all'ASR per un completamento della motivazione e l'emissione di una nuova decisione impugnabile, le spese processuali sono fissate in Fr. 2'000.-, cosicché, considerato l'anticipo di Fr. 4'000.- versato il 2 dicembre 2013, Fr. 2'000.- sono restituiti al ricorrente.

E. 22.2

Conformemente all'art. 64 cpv. 1 PA, l'autorità di ricorso, se ammette il ricorso in tutto o in parte, può assegnare al ricorrente una indennità per le spese indispensabili e relativamente elevate che ha sopportato (spese ripetibili). In concreto, considerato che il ricorrente ha agito per il tramite di un rappresentante professionale, per cui ha dovuto sostenere spese indispensabili e relativamente elevate, che non ha però dettagliato in una nota d'onorario, è giustificato assegnargli, in base agli atti di causa, un'indennità ridotta per spese ripetibili di Fr. 2'500.- a carico dell'ASR (art. 7 e segg. TS-TAF).

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