



Corte II
B-579/2019

Sentenza del 26 marzo 2020

Composizione

Giudici Pietro Angeli-Busi (presidente del collegio),
Eva Schneeberger, Francesco Brentani,
cancelliera Maria Cristina Lolli.

Parti

X. _____,
[...],
patrocinato dall'avv. Rossano Bervini,
Bervini & Associati, Studio legale e notarile,
[...],
ricorrente,

contro

Autorità federale di sorveglianza dei revisori ASR,
[...],
autorità inferiore.

Oggetto

Revoca temporanea dell'abilitazione quale revisore per la
durata di quattro anni.

Fatti:**A.**

Il 2 febbraio 2009, l'Autorità federale di sorveglianza dei revisori (in seguito: ASR o l'autorità inferiore) ha concesso a X. _____ (in seguito: il ricorrente) l'abilitazione definitiva ad esercitare la funzione di revisore, con iscrizione nell'apposito registro pubblico dei revisori (n. di registro [...]). Il 5 giugno 2009, l'ASR ha concesso anche a A. _____ SA [...], di cui il ricorrente era presidente, rispettivamente amministratore unico, l'abilitazione definitiva ad esercitare la funzione di revisore (n. di registro [...]).

Inoltre, dal 3 luglio 2008 al 20 gennaio 2016, il ricorrente è stato iscritto nel registro di commercio come ditta individuale di revisione "X. _____" [...], la quale, senza disporre di un'abilitazione ad hoc, era incaricata della revisione dei conti di B. _____ SA [...].

B.

Il 17 marzo 2015, A. _____ SA ha ottenuto il rinnovo della sua abilitazione definitiva ad esercitare la funzione di revisore.

Nel corso della corrispondente procedura, il ricorrente ha trasmesso all'ASR dieci rapporti di revisione in totale (otto da lui eseguiti in nome e per conto di A. _____ SA nel 2009, 2012 e 2013, e due, relativi ai conti 2013 e 2014 di B. _____ SA, da lui stilati in nome e per conto proprio), precisando che tutte le società per le quali A. _____ SA aveva funto da revisore, si erano nel frattempo avvalse dell'*opting out* (decisione impugnata, lett. B e C).

Constatato che i rapporti di revisione di A. _____ SA esibiti dal ricorrente, erano "*molto simili alle relazioni di revisione ordinaria*", l'ASR "*ha chiesto tutte le carte di lavoro relative alle revisioni 2013 e 2014 di B. _____ SA*", ed ha proceduto ad esaminarle (decisione impugnata, lett. B ed E nonché margg. 16-20).

C.

Il 31 agosto 2016, l'ASR, constatato che il ricorrente avrebbe disatteso la legislazione sulla revisione nell'eseguire la verifica dei conti 2013 e 2014 di B._____ SA, segnatamente in relazione ai criteri di distinzione tra revisione ordinaria e revisione limitata, ha deciso che:

1. L'abilitazione a esercitare la funzione di revisore concessa a X._____ [...] è revocata per la durata di quattro anni e l'iscrizione del titolare in tale veste nel registro dei revisori è cancellata.
2. Durante il periodo di revoca, X._____ rimane soggetto agli obblighi di notificazione in conformità agli articoli 15 capoverso 3 e 15° capoverso 2 LSR. Se deciderà di rinunciare alla restituzione dell'abilitazione, X._____ non sarà più tenuto al rispetto di tali obblighi.
3. L'effetto sospensivo a un eventuale ricorso è revocato.
4. L'emolumento, che ammonta a 3'000 franchi, è a carico di X._____. Detto importo deve essere versato dall'entrata in vigore della presente decisione tramite il bollettino di versamento accluso.
5. [...]
6. [...]

D.

In data 10 ottobre 2016, il ricorrente ha ricorso dinanzi al Tribunale amministrativo federale (in seguito: il Tribunale o TAF), chiedendo la restituzione dell'effetto sospensivo, l'accoglimento del ricorso e l'annullamento della decisione impugnata, oppure il suo accoglimento parziale e la pronuncia di un ammonimento.

E.

Con decisione incidentale del 22 dicembre 2016, il Tribunale ha accolto la domanda di restituzione dell'effetto sospensivo. Inoltre, ha invitato l'autorità inferiore ad esprimersi nel merito del ricorso.

F.

Il 24 gennaio 2017, l'ASR ha chiesto di respingere il ricorso e di confermare la decisione impugnata, qualora il medesimo fosse ammissibile.

G.

Il 18 giugno 2018 il Tribunale amministrativo federale ha parzialmente accolto il ricorso davanti ad esso interposto da X._____, riducendo la durata della revoca ad un periodo di due anni.

H.

Con scritto del 17 agosto 2018, l'ASR ha impugnato detta sentenza con ricorso in materia di diritto pubblico davanti al Tribunale federale, domandando il ripristino del provvedimento originario, ritenendo che la pronuncia di questo Tribunale si basi su un accertamento dei fatti manifestamente inesatto e che la medesima leda sia il principio della proporzionalità, che il divieto d'arbitrio.

Durante la procedura dinanzi al Tribunale federale, questo Tribunale ha rinunciato a presentare osservazioni mentre X. _____ ha chiesto che, nella misura in cui risulti ammissibile, il gravame sia respinto.

I.

Il Tribunale federale ha accolto il ricorso dell'ASR, annullando la sentenza di questo Tribunale del 18 giugno 2018, rinviando a quest'ultimo la causa per nuovo giudizio, nel senso dei considerandi (cfr. sentenza del TF 2C_679/2018 del 23 gennaio 2019).

J.

Con scritto del 13 febbraio 2020, l'autorità inferiore ha portato all'attenzione di codesto Tribunale l'esistenza di nuovi fatti, i quali a suo avviso dimostrerebbero ulteriormente la gravità delle violazioni commesse dal ricorrente e giustificerebbero una *reformatio in peius*, nel senso della pronuncia di una revoca dell'abilitazione di cinque anni, piuttosto che di quattro. Inoltre, l'ASR chiede la revoca di un eventuale effetto sospensivo.

K.

In data 13 marzo 2020, il ricorrente ha inoltrato la propria presa di posizione, circa la questione dell'effetto sospensivo sollevato dall'autorità inferiore, postulandone il mantenimento e opponendosi interamente alle conclusioni formulate da quest'ultima, segnatamente alla *reformatio in peius*.

L.

Il Tribunale ha trasmesso in data 16 marzo 2020 la presa di posizione di cui sopra (cfr. fatti K) all'ASR per conoscenza.

M.

Ulteriori fatti e gli argomenti adottati dalle parti negli scritti verranno ripresi e/o riportati nei considerandi, qualora risultino decisivi per l'esito della vertenza.

Diritto:**1.**

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'autorità inferiore 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 il suo provvedimento del 31 agosto 2016, che non rientra nell'elenco dell'art. 32 LTAF, costituisce una decisione ai sensi dell'art. 5 cpv. 1 lett. a PA, dimodoché questo Tribunale è competente a giudicare il presente ricorso.

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). L'anticipo equivalente alle presunte spese processuali deve essere saldato entro il termine impartito (art. 63 cpv. 4 PA).

Il ricorrente, destinatario della decisione impugnata, ha presentato il suo ricorso tempestivamente, nel rispetto dei requisiti previsti dalla legge, anche sotto il profilo della motivazione, ed ha pure versato l'anticipo di fr. 4'000.–, relativo alle presunte spese processuali, nel termine impartito. Ne deriva che il ricorso è ammissibile e nulla osta dunque all'esame del merito del litigio.

2.

Con il deposito del ricorso, la trattazione della causa, oggetto della decisione impugnata, passa al Tribunale amministrativo federale (effetto devolutivo del ricorso), 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, in linea di principio, all'inadeguatezza (art. 49 e 54 PA).

3.

Il ricorrente contesta la revoca della sua abilitazione ad esercitare la funzione di revisore, sostenendo che, essendo già abilitato come persona fisica (n. di registro [...]), la sua ditta individuale non necessiterebbe di una propria abilitazione, rimproverando così all'ASR di interpretare in modo errato l'art. 8 cpv. 1 dell'ordinanza sull'abilitazione e la sorveglianza dei revisori del 22 agosto 2007 (OSRev, RS 221.302.3), e quindi di violare il diritto federale (art. 49 lett. a PA). Peraltro, egli pretende che una revoca di quattro anni, "*anche considerando le eventuali lacune formali dei suoi rapporti di revisione limitata*" (ricorso, lett. E), sarebbe comunque sproporzionata (art. 49 lett. a PA), proponendo al suo posto, in via sussidiaria, un ammonimento secondo l'art. 17 cpv. 1 LSR.

4.

4.1 Conformemente alle regole generali del diritto intertemporale sono applicabili le disposizioni in vigore al momento della realizzazione dello stato di fatto che deve essere valutato giuridicamente o che produce conseguenze giuridiche (DTF 130 V 445 consid. 1, con riferimento a DTF 130 V 329). Se si tratta di disposizioni formali, vale il principio generale secondo il quale, di regola, esse entrano immediatamente in vigore (DTF 130 V 4 consid. 3.2; sentenza del TAF B-3771/2012 del 12 marzo 2013, consid. 1.4.3.1).

4.2 La LSR è entrata in vigore il 1° settembre 2007, ha subito una modifica entrata in vigore il 1° gennaio 2013, e un'ulteriore modifica entrata in vigore il 1° gennaio 2015 (qui rilevante è l'adozione dell'art. 17 cpv. 1 3^a frase LSR [ammonimento]). Anche l'OSRev è entrata in vigore il 1° settembre 2007, e ha subito, in particolare, una modifica entrata in vigore il 1° dicembre 2012 (qui rilevante è l'adozione dell'art. 8 cpv. 1 lett. b OSRev [in cui è esplicitata, da un punto di vista redazionale, la necessità per la ditta individuale di disporre dell'abilitazione dell'ASR, con riferimento all'art. 3 cpv. 1 LSR]; cfr. consid. 8.2).

I fatti rilevanti nella fattispecie sono i seguenti:

- l'assenza di abilitazione della ditta individuale "X. _____" [...] dal [...] 2008 al [...] 2016 (cfr. consid. 8);

- la redazione dei rapporti di revisione da parte del ricorrente come revisore indipendente nel 2014 e 2015, relativi ai conti di B. _____ SA del 2013 e 2014 (cfr. consid. 9 e 10);

- la redazione dei rapporti di revisione di A. _____ SA nel 2009, 2012 e 2013 (cfr. consid. 9.3.2).

In virtù del principio di non retroattività (propriamente detta), il rapporto dei conti di B. _____ SA del 2014 e i rapporti redatti da A. _____ SA sottostanno alla LSR vigente fino al 31 dicembre 2014 (fatti conclusi fino a questa data), mentre il rapporto di revisione dei conti di B. _____ SA del 2015 deve essere vagliato alla luce della LSR in vigore dal 1° gennaio 2015.

Quanto all'assenza di abilitazione della ditta individuale, si tratta di un fatto continuo, che ha esplicito i suoi effetti oltre il 31 dicembre 2014 (cancellazione dal registro di commercio: [...] 2016). Ora, ai fatti che sono sorti sotto il vecchio diritto, ma che continuano ad esplicitare i loro effetti anche sotto il nuovo diritto, si applica il nuovo diritto, purché non intacchi eventuali diritti acquisiti (retroattività impropriamente detta; DTF 122 II 113 consid. 3b/dd; sentenza del TAF B-2780/2016 del 19 aprile 2017 consid. 7.1.1 *con rinvii*). Ne deriva che la questione dell'assenza di abilitazione della ditta individuale si applica la LSR in vigore dal 1° gennaio 2015.

Ad ogni modo, i singoli articoli della LSR applicabili nella fattispecie, sono rimasti pressoché immutati. Pertanto, le menzionate modifiche legislative non influiscono sul giudizio della causa. Lo stesso vale per l'applicazione dell'OSRev.

5.

La LSR 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 e ai requisiti di qualità (art. 1 cpv. 2 LSR). La definizione dello scopo è determinante per l'interpretazione della LSR (cfr. 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, FF 2004 3545 segg. [di seguito: Messaggio LSR]; RETO SANWALD/LORIS PELLEGRINI, Revision ohne Zulassung, Auswirkungen im Straf-, Verwaltungs- und Zivilrecht, *in*: Der Schweizer Treuhänder [ST] 2010, pag. 640 e segg.).

6.

6.1 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).

6.2 Le persone fisiche e le imprese di revisione, tra cui le imprese individuali, che forniscono servizi di revisione, necessitano di un'abilitazione (art. 2 lett. b e 3 cpv. 1 LSR *in relazione con* l'art. 1 OSRev).

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 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 e (b) gli atti di carenza beni esistenti (art. 4 cpv. 1 e 2 OSRev).

Un'impresa di revisione è abilitata a esercitare la funzione di perito revisore o di revisore, se: (a) la maggioranza dei membri del suo organo superiore di direzione o di amministrazione e del suo organo di gestione dispone dell'abilitazione corrispondente; (b) almeno un quinto delle persone che partecipano alla fornitura di servizi di revisione dispone dell'abilitazione corrispondente; (c) è garantito che tutte le persone che dirigono servizi di revisione dispongono dell'abilitazione corrispondente; (d) la struttura dirigenziale garantisce che i singoli mandati sono sufficientemente sorvegliati (art. 6 cpv. 1 LSR).

6.3 L'ASR può revocare l'abilitazione a tempo determinato o indeterminato a una persona fisica abilitata o a un'impresa di revisione abilitata che non adempie più le condizioni per l'abilitazione di cui agli articoli 4 – 6 o 9a LSR. Se le condizioni per l'abilitazione possono essere ristabilite, la revoca è dapprima comminata. Se, invece, la revoca dell'abilitazione risulta sproporzionata, l'autorità di sorveglianza le ammonisce per scritto (art. 17 cpv. 1 LSR). L'ASR ammonisce per scritto le persone fisiche attive per conto di un'impresa di revisione sotto sorveglianza statale che violano gli obblighi legali (art. 18 LSR).

7.

7.1 La nozione di buona reputazione è una nozione giuridica indeterminata, concretizzata dall'art. 4 OSRev, ma, per il resto, soggetta ad interpretazione (sentenze del TAF B-1355/2011 del 5 ottobre 2011 consid. 4.1.1, e B-5065/2011 del 3 maggio 2012 consid. 3.1). Essa va interpretata, unitamente alla nozione di garanzia di un'attività di controllo ineccepibile, con uno sguardo ai compiti particolari dell'organo di revisione, attenendosi ai relativi disposti in materia di sorveglianza dei mercati finanziari ed alla giurisprudenza (sentenze del TF 2C_528/2016 del 15 novembre 2016 consid. 3.1.1, 2C_690/2013 del 24 gennaio 2014 consid. 4.1.1, 2C_1182/2012 del 29 maggio 2013 consid. 3.2, 2C_927/2011 dell'8 maggio 2012 consid. 3.2.1, 2C_505/2010 del 7 aprile 2011 consid. 4.2, e 2C_834/2010 dell'11 marzo 2011 consid. 3.2; sentenza del TAF B-5065/2011 del 3 maggio 2012 consid. 3.3).

Per la garanzia di un'attività di controllo ineccepibile vanno considerati elementi quali l'integrità, la scrupolosità e l'accuratezza irreprensibile, intesi come componenti specifiche professionali della reputazione, oppure la stima, il rispetto e la fidejussoria, intese come caratteristiche generali (sentenza del TF 2C_834/2010 dell'11 marzo 2011 consid. 3.2; URS BERTSCHINGER, in: Rolf Watter / Urs Bertschinger (ed.), Basler Kommentar, Revisionsrecht, Basilea 2011, n. 44 *ad* art. 4 LSR).

A seconda delle circostanze, anche attività che esulano da quelle inerenti alle funzioni 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 ed un comportamento corretto nelle relazioni d'affari, con cui si intendono l'osservanza dell'ordinamento giuridico, segnatamente del diritto in materia di revisione, del diritto civile e penale ed il rispetto del principio della buona fede (sentenza del TF 2C_834/2010 dell'11 marzo 2011 consid. 3.2; sentenza del TAF B-6373/2010 del 20 aprile 2011 consid. 2.4). Per questo motivo, violazioni dell'ordinamento giuridico e del principio della buona fede sono incompatibili con l'esigenza di un'attività di revisione ineccepibile (DTAF 2008/49 consid. 4.2.2 e segg.; sentenza del TAF B-5115/2009 del 12 aprile 2010 consid. 2.2). Al contrario, la violazione degli obblighi codificati nella legislazione sulla revisione 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).

7.2 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 TAF B-7967/2009 del 18 aprile 2011 consid. 5.2.1 e *segg.*), nella misura in cui l'autorità inferiore ne sia a conoscenza (DTAF 2008/49 consid. 5.1). Dette circostanze non devono essere valutate automaticamente come attenuanti, ma di principio apprezzate in modo neutrale, in maniera analoga alla valutazione dell'assenza di precedenti penali nel diritto penale (DTF 136 IV 1 consid. 2.6.4). La reputazione è determinata sulla base delle mancanze avvertesi anteriormente (sentenza del TF 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 [CP, RS 311.0]), il ripristino dello stato conforme al diritto o il carattere eccezionale della mancanza (sentenza del TAF B-4465/2010 del 3 novembre 2011 consid. 4.2.4 *con rinvii*), nonché il tempo trascorso dalle violazioni commesse (sentenza del TAF B-7967/2009 del 18 aprile 2011 consid. 5.2.2).

7.3 L'ASR esamina se le mancanze da essa riscontrate pregiudicano la condotta professionale e la buona reputazione dell'interessato e se quest'ultimo non è in grado di garantire un esercizio degno di fiducia della propria attività di revisione. 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 (sentenze del TF 2C_505/2010 del 7 aprile 2011 consid. 4.3 *con rinvii*, e 2C_528/2016 del 15 novembre 2016 consid. 6.4; cfr. anche, a titolo esemplificativo, le sentenze del TAF B-1355/2011 del 5 ottobre 2011 consid. 4.1.2, B-5065/2011 del 3 maggio 2012 consid. 3.2 e B-1826/2013 del 7 gennaio 2015 consid. 2.3).

8.

L'ASR rimprovera al ricorrente di avere effettuato due revisioni contabili in qualità di titolare della ditta individuale iscritta a suo nome nel registro di commercio, nonostante quest'ultimo non avesse nessuna abilitazione in tal senso. Per di più, il modo di lavoro del ricorrente, non rispetterebbe gli standard della professione.

8.1 In aggiunta alle disposizioni generali applicabili (cfr. consid. 6 e 7), la LSR e l'OSRev precisano che le persone fisiche possono fornire a titolo

indipendente i servizi di revisione prescritti dalla legge soltanto se: a) sono iscritte nel registro di commercio come ditte individuali; e b) loro stesse e la loro ditta individuale dispongono della necessaria abilitazione dell'autorità di vigilanza (art. 2 lett. b, art. 3 cpv. 1 e art. 6 cpv. 1 lett. a LSR in combinato disposto con l'art. 8 cpv. 1 OSRev).

8.2 Le imprese individuali che forniscono servizi di revisione sono imprese di revisione secondo la LSR, per cui esse necessitano, come *"le società di persone o persone giuridiche iscritte nel registro di commercio"*, dell'abilitazione (art. 2 lett. a & b nonché art. 3 cpv. 1 LSR). Esercitando un'attività commerciale in senso lato (art. 34 del Codice delle obbligazioni [CO, RS 220]), *"le imprese individuali possono essere abilitate quali imprese di revisione a condizione che siano iscritte nel registro di commercio. Le condizioni dell'art. 6 LSR sono parimenti applicabili alle imprese individuali; la lett. a [dell'art. 6 LSR] può tuttavia essere applicata solo per analogia e va interpretata nel senso che deve essere il titolare dell'impresa in questione a disporre dell'abilitazione necessaria"* (Messaggio LSR 2004 3636; cfr. anche URS BERTSCHINGER, op. cit., n. 9 ad art. 6 LSR).

Altrimenti detto, un'impresa individuale di revisione può fornire servizi di revisione se, da un lato, il suo titolare dispone dell'abilitazione in quanto persona fisica, e se, dall'altro lato, la stessa impresa è iscritta nel registro di commercio e dispone della propria abilitazione. Se tutte e tre queste condizioni sono soddisfatte, il titolare della ditta individuale può fornire servizi di revisione a titolo indipendente.

8.3 Diversamente dalle persone fisiche, *"le imprese di revisione [tra cui le imprese individuali] sono abilitate per un periodo limitato a cinque anni [art. 3 cpv. 2 LSR]. Tale differenza si giustifica in primo luogo, poiché l'adempimento delle condizioni per l'abilitazione dipende dal personale ivi impiegato e dunque soggetto a ricambi. D'altro canto, le imprese di revisione devono soddisfare criteri di organizzazione supplementari per essere abilitate ad esercitare la funzione di perito revisore o di revisore. Per questi motivi occorre verificare d'ufficio, ogni cinque anni, se le condizioni per l'abilitazione siano adempite"* (Messaggio LSR 2004 3634).

8.4 In concreto, è assodato che il ricorrente, abilitato come revisore in quanto persona fisica, è stato iscritto nel registro di commercio, dal [...] 2008 al [...] 2016, quale titolare della ditta individuale "X. _____", la quale, avente per unico scopo l'esercizio di "un'attività di revisione", non disponeva tuttavia della necessaria abilitazione (cfr. fatti A). Dagli atti risulta

peraltro che il ricorrente ha effettivamente compilato e firmato, sotto l'intestazione della sua ditta individuale "X. _____", ossia come indipendente, le relazioni di revisione relative ai conti 2013 e 2014 di B. _____ SA (cfr. le lettere del ricorrente all'assemblea generale di B. _____ SA, del [...] 2014 e del [...] 2015 [doc. 7.3 e 7.4]).

Inoltre, dall'incarto emerge chiaramente che il ricorrente ignorava la norma secondo cui sia la persona fisica, sia la sua ditta individuale devono entrambe disporre di un'abilitazione quale revisore. Già da ciò, si evince una prima disconoscenza delle norme e degli standard di revisione applicabili. Non stupisce quindi che delle lacune importanti siano altresì riscontrabili a livello di contenuto dei documenti di lavoro, segnatamente circa le riflessioni del titolare relative alla comprensione dell'impresa, le considerazioni sulla soglia di materialità, su risultati di verifiche analitiche nell'ambito della pianificazione o sui rischi intrinseci, eccetera. Su altri elementi relativi alle sopracitate revisioni, il Tribunale rinvia al considerando 9 del presente giudizio relativo alle violazioni sostanziali del diritto della revisione.

9.

L'ASR contesta altresì al ricorrente l'allestimento di dieci relazioni di revisione suscettibili di indurre in errore, giacché sarebbero state redatte formalmente come delle relazioni di revisione ordinaria, le quali possono essere allestite da un perito revisore, nonostante il ricorrente disponga soltanto dell'autorizzazione all'attività di revisione.

9.1 Oltre alle disposizioni della LSR e dell'OSRev, menzionate ai consid. 6 e 7 precedenti, trovano applicazione anche le regole del Codice delle obbligazioni (CO, RS 220) che si rapportano alla revisione. Il CO distingue due tipi di revisione, l'ordinaria (art. 727, 727b, 728 e 728a - c CO) e la limitata (art. 727a, 727c, 729 e 729a - c CO).

È per "*garantire l'affidabilità della revisione nei confronti di terzi*" che è "*indispensabile operare una netta distinzione tra revisione ordinaria e revisione limitata, motivo per cui qualora si sia proceduto a una revisione limitata occorre indicarlo esplicitamente nella relazione di revisione (art. 729b cpv. 1 n. 1 CO) [...] La revisione ordinaria e quella limitata si distinguono sia nell'intensità della verifica, sia per il fatto che nell'ambito della revisione limitata diversi punti non sono oggetto di verifica*" (Messaggio LSR 2004 3569, 3570 e 3600).

9.1.1 Più concretamente, la revisione ordinaria può essere effettuata unicamente da un perito revisore ("*Revisionsexperte*", "*expert-réviseur*"), designato secondo le disposizioni della LSR (art. 727b cpv. 2 CO). Essa consiste nella verifica se: (1) il conto annuale ed eventualmente il conto di gruppo siano conformi alle disposizioni legali, allo statuto e alla normativa tecnica prescelta; (2) la proposta del consiglio d'amministrazione all'assemblea generale sull'impiego dell'utile risultante dal bilancio sia conforme alle disposizioni legali e allo statuto; (3) esiste un sistema di controllo interno (art. 728a cpv. 1 CO). In particolare, il perito revisore deve presentare all'assemblea generale una relazione riassuntiva scritta sul risultato della revisione, contenente: (1) un parere sul risultato della verifica; (2) indicazioni sull'indipendenza; (3) indicazioni sulla persona che ha diretto la revisione e sulle sue capacità professionali; (4) una raccomandazione circa l'approvazione, con o senza riserve, del conto annuale e del conto di gruppo oppure circa il loro rinvio al consiglio d'amministrazione (art. 728b cpv. 2 CO).

9.1.2 La revisione limitata può essere eseguita da un revisore abilitato ("*zugelassener Revisor*", "*réviseur agréé*"), secondo le disposizioni della LSR (art. 727c CO). Essa consiste nella verifica se vi siano fatti dai quali si deve dedurre che: (1) il conto annuale non sia conforme alle disposizioni legali e allo statuto; (2) la proposta del consiglio d'amministrazione all'assemblea generale sull'impiego dell'utile risultante dal bilancio non sia conforme alle disposizioni legali e allo statuto (art. 729a cpv. 1 CO). In particolare, il revisore abilitato deve presentare all'assemblea generale una relazione riassuntiva scritta sul risultato della revisione, contenente: (1) un cenno alla natura limitata della revisione; (2) un parere sul risultato della verifica; (3) indicazioni sull'indipendenza e, se del caso, sulla partecipazione all'attività contabile e su altri servizi forniti per la società da verificare; (4) indicazioni sulla persona che ha diretto la revisione e sulle sue capacità professionali (art. 729b cpv. 1 CO).

9.1.3 In entrambi i casi, il revisore deve documentare tutti i servizi di revisione da lui effettuati e conservare per almeno dieci anni le relazioni di revisione e tutti i documenti essenziali, periodo durante il quale i dati elettronici devono poter essere resi nuovamente leggibili (art. 730c cpv. 1 CO). I documenti devono consentire di verificare in modo efficiente l'osservanza delle disposizioni legali (art. 730c cpv. 2 CO).

9.2 Parallelamente alle disposizioni del CO trovano applicazione anche gli "Standard svizzeri di revisione" (SR; "*Normes d'audit suisses*" [NAS]; "*Schweizer Prüfungsstandards*" [PS]), e lo "Standard sulla revisione

limitata" (SRL 2008), riconosciuti dall'ASR (art. 2 dell'ordinanza sulla sorveglianza ASR del 17 marzo 2008 [OS-ASR, RS 221.302.33]; cfr. anche la sentenza del TAF B-6585/2013 del 27 agosto 2014 consid. 12.1).

9.2.1 Come esposto dall'ASR (decisione impugnata, margg. 11-13), lo scopo della revisione limitata è di mostrare se sussistono fatti che inducano a credere che il conto annuale e la proposta sull'impiego dell'utile non corrispondono alle esigenze essenziali poste dalla legge e dallo statuto. In questo senso, la revisione limitata fornisce unicamente una garanzia limitata ("*limited assurance*"), la quale si traduce in una constatazione negativa ("*negative assurance*") relativa all'assenza, nel conto annuale, di anomalie significative (SRL 2008, n. 1.2). "*Contrariamente alla relazione riassuntiva dell'ufficio di revisione che esegue una verifica ordinaria, la relazione dell'ufficio di revisione che esegue una verifica limitata non contiene alcuna raccomandazione circa l'approvazione, con o senza riserve, del conto annuale oppure circa il suo rinvio al consiglio d'amministrazione. A causa del carattere limitato della revisione, trarre questa conclusione deve rimanere appannaggio degli azionisti*" (Messaggio LSR 2004 3601).

9.2.2 Riguardo alle esigenze documentali proprie della revisione limitata, il revisore deve annotare per scritto i fatti importanti, in modo da poter dimostrare che le conclusioni della verifica dei conti sono solide e che la revisione è stata effettuata conformemente all'SRL. In generale, egli deve documentare la pianificazione e l'esecuzione della verifica, datando gli atti più importanti e firmandoli. In particolare, egli deve mettere nero su bianco le sue riflessioni sulla sua indipendenza, la sua comprensione dell'impresa oggetto della verifica, le sue considerazioni sulla soglia di materialità, i risultati delle analisi nell'ambito della pianificazione della revisione, i rischi intrinseci e la pianificazione dei controlli basata su tali rischi, il programma di revisione con le varie operazioni di verifica, le anomalie identificate e le misure per porvi rimedio, nonché gli elementi probatori ottenuti con la loro valutazione, considerato che pure la corrispondenza e i verbali di colloquio con il cliente possono costituire mezzi di prova. Le carte di lavoro annuali devono essere completate dal conto annuale e dalla dichiarazione di completezza debitamente firmati (SRL 2008, nn. 7.1 e 7.2).

9.2.3 Quanto alla relazione di revisione, essa deve contenere un cenno alla natura limitata della revisione, un parere sul risultato della verifica nonché indicazioni sull'indipendenza del revisore, sulla sua eventuale partecipazione alla tenuta della contabilità della società da verificare e su altri eventuali servizi da lui forniti, come pure sulla persona che ha diretto la revisione, che deve firmare la relazione, e sulla sua abilitazione. La relazione

deve inoltre essere munita di una chiara "*negative assurance*" sul conto annuale, in base ad una valutazione complessiva delle conclusioni tirate dagli elementi probatori disponibili. Essa deve pure descrivere la portata del mandato di verifica, in modo da permettere al lettore di capire la natura dei lavori effettuati, e precisare senza ambiguità che, non trattandosi di una revisione ordinaria, la valutazione fornita non è comparabile a quella formulata in caso di revisione ordinaria (SRL 2008, nn. 8.1 e 8.2).

9.3 Nella fattispecie, è innanzitutto necessario rilevare che il ricorrente non contesta né esplicitamente, né implicitamente di avere disatteso, come riportato nella decisione impugnata, il diritto della revisione limitata, non escludendo infatti che "*eventuali errori / lacune formali [...] dei rapporti di revisione limitata*" (ricorso, lett. D e E) siano potuti occorrere. Egli sottolinea però che "*si è sempre dimostrato disponibile a collaborare e a correggere eventuali errori formali nell'allestimento del rapporto di revisione limitata [dei conti di B._____ SA]*" (ricorso, lett. D). In questo senso è pacifico che il ricorrente non fa valere l'accertamento inesatto o incompleto dei fatti giuridicamente rilevanti (art. 49 lett. b PA). Ciò precisato, bisogna comunque passare brevemente in rivista i fatti che, secondo l'ASR, configurano delle violazioni del diritto della revisione, per poter delucidare se quest'ultime giustificano una revoca dell'abilitazione e, nell'affermativa, per quale durata.

9.3.1 Come si può evincere, per esempio, dal doc. 7.4 (revisione dei conti 2014 di B._____ SA), la lettera accompagnatoria del rapporto di revisione, del 30 settembre 2015, è formulata in modo tale da far credere che si tratti di una revisione ordinaria: essa non contiene, infatti, nessun cenno sulla natura limitata della revisione (cfr. art. 729b cpv. 1 cifra 1 CO), mentre contiene una raccomandazione circa l'approvazione del conto annuale ("*Si propone l'accettazione dei conti*"; cfr. art. 728b cpv. 1 cifra 4 CO).

Ora, considerato che solamente un perito revisore può svolgere una revisione ordinaria (cfr. art. 727b cpv. 2 CO), e che il ricorrente disponeva solo dell'autorizzazione all'attività di revisore, è indubbio che i potenziali lettori (azionisti, investitori e creditori) di tale rapporto di revisione partiranno dal presupposto, sbagliato, che esso sia stato redatto da un perito revisore e che, in quanto tale, risulti essere affidabile per, ad esempio, prendere determinate decisioni o compiere particolari negozi giuridici.

9.3.2 Va inoltre rilevato che l'ASR ha posto l'attenzione anche sui rapporti di revisione redatti dal ricorrente in nome e per conto di A._____ SA, circa i quali, come già menzionato precedentemente, ha messo in evidenza

la gravità di tale allestimento da parte del ricorrente, senza la necessaria qualifica, nonché delle insufficienze sotto il profilo della distinzione tra revisione ordinaria e revisione limitata (decisione impugnata, marg. 16).

Pertanto, risulta giustificato ritenere che i rapporti di revisione di B. _____ SA di cui sopra, non costituiscano un caso isolato, ma che rispecchino il modo di lavorare usuale del ricorrente.

9.4 Dunque, considerati i fatti appena esposti e le violazioni del diritto della revisione che essi configurano (violazioni di disposizioni importanti del CO e della LSR), questo Tribunale non può che convenire con l'ASR che il ricorrente, benché non abbia violato altre disposizioni legali, non sia stato gravato da attestati di carenza beni (N.B.: l'ASR non era ancora a conoscenza del fallimento del ricorrente, con effetto dal 7 luglio 2016, in quanto ditta individuale, quando ha emanato la decisione impugnata; cfr. anche la risposta al ricorso, pag. 4 *in fine*) e non sia stato oggetto di condanne penali, non offre più la garanzia di un'attività di revisione ineccepibile, dimodoché non soddisfa più la condizione di una condotta incensurabile (buona reputazione). Pertanto, uno dei tre requisiti cumulativi (formazione, esperienza e incensurabilità) necessari per ottenere e potere conservare l'abilitazione, ossia l'incensurabilità, non è più adempiuto (art. 4 cpv. 1 e 17 cpv. 1 LSR).

10.

Occorre ora analizzare la portata delle violazioni commesse dal ricorrente.

10.1 L'ASR ritiene che queste violazioni, come da essa accertate (decisione impugnata, margg. 16-20), debbano essere considerate "*gravi, se non molto gravi* [...]".

Anche nella sua risposta, l'ASR afferma che "*ciò che il ricorrente definisce lacune formali sono in realtà violazioni importanti e gravi*", osservando che (1) le relazioni da lui compilate conterrebbero informazioni erranee, le quali indurrebbero in errore chi le legge (le disposizioni di legge menzionate sarebbero scorrette; il ricorrente fornirebbe indicazioni tipiche di una revisione ordinaria, ossia una "*positive assurance*" e la raccomandazione di approvare, con o senza riserve, o di respingere i conti annuali, benché non disponga dell'abilitazione necessaria per svolgere una simile attività); (2) il fascicolo di lavoro del ricorrente non conterrebbe nessuna informazione su lavori di revisione essenziali, che un revisore deve effettuare conformemente agli standard di revisione, di modo che, secondo al principio "*not*

documented not done", vista l'assenza di documentazione al riguardo, bisognerebbe ritenere che tali lavori non siano stati eseguiti. Infatti, considerando i documenti di lavoro disponibili, si potrebbe concludere che la revisione dei conti 2013 e 2014 di B._____ SA sarebbe stata quantomeno laconica, se non che i lavori siano stati omessi quasi totalmente; (3) dai due fascicoli di lavoro analizzati in relazione alla revisione dei conti 2013 e 2014 di B._____ SA emergerebbe che il ricorrente non conosce le norme e gli standard di revisione applicabili attualmente nel settore della revisione e mostrerebbe quindi di avere lacune ben al di là di semplici irregolarità formali, da considerare come gravi e con un impatto significativo sulla sua attività (risposta, pag. 3).

10.2 Nella fattispecie, occorre rammentare che il ricorrente ha violato il diritto della revisione sotto il profilo, cumulativamente, degli art. 3 LSR e 8 cpv. 1 lett. b OSRev (ditta individuale di revisione non abilitata [cfr. consid. 8.4]), nonché, in particolare, degli art. 729a cpv. 2 e 729b cpv. 1 n. 1 CO (allestimento di varie relazioni di revisione, formalmente redatte come delle relazioni di revisione ordinarie, senza avere tuttavia la qualifica necessaria di perito revisore [cfr. consid. 9.4]). La cumulazione di tali violazioni è da qualificare come grave-molto grave, in quanto con le proprie azioni il ricorrente ha compromesso l'attendibilità delle revisioni svolte, nonché tratto in inganno i gruppi di interessati a quest'ultime. È fuori dubbio che con ciò il ricorrente abbia messo in discussione il fatto di essere in grado di soddisfare le esigenze poste all'abilitazione di revisore, in particolare la buona reputazione e la garanzia di un'attività irreprensibile. In tale contesto, poco importa se egli abbia commesso le violazioni riscontrate nella completa ignoranza dei principi di base della revisione contabile o nella piena consapevolezza di venir meno ai medesimi (cfr. sentenza del TF 2C_927/2011 dell'8 maggio 2012 consid. 3.2.2). Non va del resto dimenticato che l'esame della garanzia di un'attività irreprensibile avviene sulla scorta di punti di vista oggettivi (sentenza del TAF B-786/2011 del 28 giugno 2011 consid. 4.7 i.f.).

11.

Stabilito che la cumulazione delle violazioni commesse dal ricorrente è da qualificare come grave-molto grave, va stabilita la sanzione da pronunciare.

11.1 A tal proposito si osserva che, in generale, l'attività dello Stato deve rispondere al pubblico interesse ed essere proporzionata allo scopo (art. 5 cpv. 2 della Costituzione federale [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 vista 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 misure 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 debba prevalere in funzione delle circostanze (DTF 129 I 12 consid. 6 a 9).

11.2 La LSR si prefigge di garantire l'erogazione di prestazioni in materia di revisione da parte di specialisti in grado di assicurare la qualità e la regolarità dei loro servizi. Il principio dell'abilitazione obbligatoria permette precisamente di sincerarsi che queste esigenze siano adempiute. In questo senso, la revoca dell'abilitazione, espressamente prevista dall'art. 17 cpv. 1 LSR, è una misura che permette di raggiungere il fine perseguito dalla legge, il quale, secondo la giurisprudenza, consiste nella tutela degli investitori, delle persone che dispongono di partecipazioni minoritarie e dei creditori, nonché nella sorveglianza delle imprese di revisione per migliorare la qualità dei loro servizi e consolidare la fiducia nell'istituto medesimo della revisione contabile (sentenze del TF 2C_505/2010 del 7 aprile 2011 consid. 4.3, e 2C_528/2016 consid. 7.1; cfr. anche, a titolo illustrativo, sentenze del TAF B-2440/2008 del 16 luglio 2008 consid. 6.3, e B-2807/2008 del 7 aprile 2011 consid. 5.2.4). A tal proposito, l'art. 17 cpv. 1 LSR prevede che l'autorità di sorveglianza possa revocare l'abilitazione a tempo determinato o indeterminato a una persona fisica abilitata o a un'impresa di revisione abilitata che non adempiono più le condizioni per l'abilitazione di cui agli articoli 4–6 o 9°, aggiungendo che se le condizioni per l'abilitazione possono essere ristabilite, la revoca è dapprima comminata e che se la revoca dell'abilitazione è sproporzionata, l'autorità di sorveglianza le ammonisce per scritto.

Si noti che la prassi giudiziaria vertente sull'art. 17 LSR, all'unisono con la pratica amministrativa, parte dal presupposto che il mancato ossequio della garanzia di un'attività irreprensibile può essere sanato solo dopo un certo lasso di tempo (sentenze del TF 2C_1026/2015 del 18 luglio 2016 consid. 2.3, 2C_121/2016 del 14 novembre 2016 consid. 2.4.2 *in collegamento con* 3.1 e 2C_927/2011 dell'8 maggio 2012 consid. 3.5.3; sentenza del TAF B-437/2014 del 18 settembre 2015 consid. 14.3.3).

11.3 Nella fattispecie, quanto sopra espresso, risulta essere il caso, segnatamente visto quanto rilevato dal Tribunale federale, il quale ha chiaramente affermato che nel caso concreto "*la pronuncia di un ammonimento non entra qui in discussione, poiché, preso atto dei rimproveri di carattere sostanziale [...], non solo si deve concludere che la buona reputazione ne esce intaccata ma anche che per il ripristino della stessa, necessario per disporre di un'abilitazione, ci vuole del tempo*" (sentenza del TF 2C_679/2018 del 23 gennaio 2019 consid. 5.4).

Del resto, nella medesima sentenza, il Tribunale federale ha rinviato la causa al presente Tribunale perché proceda ad un nuovo esame ed alla definizione della durata della revoca da pronunciare (sentenza del TF 2C_679/2018 del 23 gennaio 2019 consid. 5.4 e 5.5). Pertanto, un ammonimento non entra in linea di conto.

11.4 Ne consegue che l'ASR ha correttamente applicato l'art. 17 cpv. 1 LSR pronunciando la revoca dell'abilitazione, piuttosto che procedere ad un ammonimento scritto, come concluso in via subordinata dal ricorrente. In summo, la *revoca in sé* dell'abilitazione, non essendo applicabili nella fattispecie misure meno incisive deve essere riconosciuta non solo idonea, ma anche necessaria e conforme all'interesse pubblico, dunque, conforme al principio di proporzionalità.

12.

Riconfermando la revoca in sé come misura di principio giustificata, (cfr. sentenza del TAF B-6585/2013 del 27 agosto 2014 consid. 15) e considerando la gravità delle violazioni commesse (cfr. consid. 10.2), importa ora accertare se la *durata* di quattro anni della revoca dell'abilitazione sia necessaria e conforme all'interesse pubblico o se, sotto il profilo di questi due criteri, non si debba piuttosto preferire una durata inferiore. A tal fine, potrebbe essere utile un raffronto tra il caso in specie ed altri casi trattati dallo scrivente Tribunale.

12.1 In relazione alla durata di quattro anni della revoca, l'ASR ha optato per questa soluzione in base allo schema che adotta abitualmente, avendo riguardo alle diverse circostanze di ogni fattispecie, in funzione del grado di gravità delle violazioni della legislazione sulla revisione: (a) una violazione *lieve* comporta un ammonimento; (b) una violazione *media* implica una revoca di una durata di uno o due anni; (c) una violazione *grave* comporta una revoca di una durata di tre o quattro anni; (d) una violazione *gravissima* implica una revoca di una durata di cinque o sei anni (decisione impugnata, marg. 28).

Nella decisione impugnata, l'autorità inferiore afferma che *"una revoca della durata di uno, due o addirittura tre anni non permette di raggiungere lo scopo perseguito dalla legge [...]"*, concludendone che *"la regola della necessità è pertanto rispettata"* (decisione impugnata, marg. 30). Riguardo alla proporzionalità in senso stretto, l'ASR riconosce che una durata di quattro anni *"compromette in una certa misura gli interessi privati del titolare, che durante il periodo della revoca non potrà più fornire prestazioni in materia di revisione [...]"*, ma che questa situazione è alleviata dal fatto che il ricorrente potrà continuare ad esercitare le numerose attività previste dallo scopo sociale di A. _____ SA, per cui *"le conseguenze della revoca di quattro anni sugli interessi privati del [ricorrente], considerato l'interesse pubblico in gioco, vanno giudicate accettabili"*, tali interessi privati non potendo *"prevalere sull'interesse pubblico di ottenere servizi di revisione di qualità elevata, su cui si basa la fiducia nell'istituto della revisione e la tutela delle persone interessate (azionisti, investitori, creditori)"* (decisione impugnata, margg. 31 e 32).

Pertanto, l'ASR conclude che la revoca per la durata di quattro anni *"è perfettamente giustificata dalle circostanze e rispetta il principio di proporzionalità"* (decisione impugnata, marg. 33) e nella sua risposta precisa che, rispetto alla proporzionalità *"il ricorrente non ha assolutamente specificato perché la revoca per una durata di quattro anni è sproporzionata, limitandosi a sostenere che è così. Non rimette pertanto in causa le spiegazioni dell'ASR che giustificano la durata della revoca"*, concludendo che *"viste la complessità delle regole applicabili alla professione di revisore, la gravità delle violazioni commesse e le lacune manifeste del ricorrente in questo settore di attività, una revoca dell'abilità per una durata di quattro anni non può essere definita sproporzionata, tanto più se si tiene conto del fatto che l'impatto economico per il ricorrente può essere definito trascurabile, dal momento che ha dichiarato di disporre di un unico mandato di revisione, ossia quello relativo alla revisione dei conti di B. _____ SA"* (risposta, pag. 4).

12.2 Quanto alla giurisprudenza di questo Tribunale relativa alla durata delle revoche dell'abilitazione, essa ha per oggetto, a titolo esemplificativo, durate limitate ad un anno (per es., sentenze del TAF B-3972/2016 del 5 giugno 2018, B-853/2011 del 27 luglio 2012 e B-786/2011 del 28 giugno 2011 [revisioni contabili per istituti di previdenza senza l'abilitazione di merito revisore]), ad un anno e sei mesi (sentenza del TAF B-3409/2016 del 26 marzo 2018 [violazione delle regole sull'indipendenza]), a due anni (sentenze del TAF B-437/2014 del 18 settembre 2015 [redazione di un'at-

testazione secondo gli art. 732 e 735 CO senza l'abilitazione di perito revisore], e B-1826/2013 del 7 gennaio 2015 [violazione delle regole sull'indipendenza]), a tre anni (sentenze del TAF B-5431/2013 del 7 gennaio 2015 [violazione delle regole sull'indipendenza], e B-5373/2012 del 25 luglio 2013), a cinque anni (sentenze del TAF B-1577/2015 del 17 agosto 2015 [violazione di norme elementari della revisione in ambito della previdenza professionale] e B-6585/2013 del 27 agosto 2014) e pure durate illimitate (sentenze del TAF B-4137/2010 del 17 ottobre 2011, B-1355/2011 del 5 ottobre 2011 [più violazioni delle regole fondamentali sull'indipendenza] e B-7348/2009 del 3 giugno 2010), nonché un ammonimento scritto combinato con una comminatoria di revoca (sentenza del TAF B-2780/2016 del 19 aprile 2017 [assenza dell'abilitazione della maggioranza dei membri della direzione di una società di revisione a garanzia limitata]).

12.3 Di seguito, va esaminato se una revoca di uno o due anni sia sufficiente al raggiungimento dello scopo d'interesse pubblico fissato dall'art. 1 cpv. 2 LSR.

12.3.1 A tal proposito, non si può non notare che le fattispecie relative all'esecuzione dell'attività di (perito) revisore senza l'abilitazione sono sfociate in revoche di uno o due anni o, in un caso, addirittura in un ammonimento scritto con comminatoria di revoca. In particolare, nella sentenza del TAF B-786/2011, un revisore si è visto togliere l'abilitazione durante un anno per avere compiuto, senza essere abilitato quale perito revisore, revisioni contabili di alcune fondazioni di previdenza professionale. La durata di un solo anno è stata pronunciata anche grazie alla circostanza attenuante che il ricorrente si era dimesso dalla funzione di ufficio di revisione degli istituti di previdenza prima che l'ASR emanasse la sua decisione di revoca. Nella sentenza del TAF B-437/2014, la redazione di una relazione di verifica senza l'abilitazione di perito revisore ha dato luogo ad una revoca di due anni, anche per il motivo che una revoca di un anno, costituendo una misura situata al livello inferiore dei provvedimenti previsti dalla legge, sarebbe stata insufficiente. Infine, nella sentenza del TAF B-2780/2016, una società di revisione Sagl è stata oggetto solo di un ammonimento scritto con comminazione di revoca, segnatamente in ragione del fatto che la stessa aveva, nel frattempo, regolarizzato la sua situazione.

12.3.2 Valutando il caso nel suo insieme come sottolineato in precedenza e prendendo come termine di paragone le sopra citate sentenze, si deve constatare che la combinazione delle violazioni qui rimproverate al ricorrente (cfr. consid. 10.2) ha un peso specifico superiore a quello della violazione relativa all'assenza di abilitazione di perito revisore.

Sia i casi oggetto delle sopra menzionate sentenze, che il caso nella fattispecie, si caratterizzano per l'assenza di un'abilitazione necessaria (aspetto formale), a cui però nel caso del ricorrente si aggiunge la violazione del diritto sostanziale della revisione sotto il profilo sia del CO che della LSR (aspetto materiale) e, sulla scorta di quanto precede, il fatto che si tratti di una grave incompetenza derivante da lacune conoscitive colmabili solo a lungo termine. Pertanto, ne deriva l'inidoneità di una revoca di uno o due anni al raggiungimento dello scopo d'interesse pubblico fissato dall'art. 1 cpv. 2 LSR.

12.4 Va quindi analizzato, secondo lo schema dell'ASR, se sia necessaria e proporzionata la revoca di una durata di tre anni al raggiungimento dello scopo d'interesse pubblico fissato dall'art. 1 cpv. 2 LSR.

12.4.1 Per quanto concerne le altre sentenze precedentemente citate (cfr. consid. 12.2), esse mostrano, tendenzialmente, che le revoche per periodi di tre o più anni concernono violazioni delle regole sull'indipendenza, ad eccezione del caso trattato nelle sentenze del TAF B-6585/2013 e B-1577/2015, vertenti sulla stessa fattispecie, relativo a violazioni di regole sostanziali della revisione. In tal caso, non bisogna dimenticare, come circostanza aggravante, che si trattava di revisioni in ambito della previdenza professionale.

12.4.2 Il confronto con quest'ultimo caso può, nella fattispecie, interessare maggiormente degli altri e risulta particolarmente proficuo per quanto concerne i criteri a cui devono obbedire i rapporti di revisione. Infatti, nelle sentenze del TAF B-6585/2013 e B-1577/2015, la pronuncia di una revoca di cinque anni è stata motivata con "*l'ignoranza dei principi di base della revisione contabile*" da parte del ricorrente, e con il conseguente venir meno della sua buona reputazione, intesa come possesso delle competenze tecniche richieste, oltre a precisare che il ricorrente avrebbe potuto "*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 irreprensibile*" (sentenza del TAF B-6585/2013 fatti F e consid. 7).

Nella fattispecie, in considerazione della gravità delle infrazioni, della mancanza di comprensione, consapevolezza e spirito critico da parte del ricorrente circa la portata dei principi da lui violati, una durata di tre anni risulta, come per la durata di uno o due anni, non sufficientemente lunga a garantire che il ricorrente ripristini la sua reputazione e corregga il suo modo di

lavorare in funzione delle esigenze di legge. Ne deriva pertanto, in concreto, l'inidoneità di una revoca di tre anni al raggiungimento dello scopo d'interesse pubblico fissato dall'art. 1 cpv. 2 LSR.

12.5 Rimane così, secondo lo schema dell'ASR, la revoca di quattro anni. A tal proposito, diversamente dalla durata di uno, due o tre anni, si può presumere, ragionevolmente, che un periodo di quattro anni sia sufficientemente lungo e necessario a permettere al ricorrente di ristabilire la sua reputazione e di conformare l'esercizio della sua attività di revisore abilitato ai requisiti di legge. Questo anche perché nel caso della condizione relativa alla buona reputazione si tratta di circostanze di fatto che non possono essere cambiate a breve termine (cfr. sentenza del TF 2C_927/2011 dell'8 maggio 2012 consid. 3.5.3).

In sintesi, vista segnatamente la gravità delle violazioni commesse (cfr. consid. 10.2), la revoca dell'abilitazione per quattro anni si rivela necessaria, per cui una misura più mite o meno severa come un ammonimento scritto o una revoca di durata inferiore non può entrare in linea di conto.

Quanto alla regola della proporzionalità in senso stretto, va osservato che un qualsiasi ritiro dell'abilitazione incide indubbiamente sull'attività professionale del ricorrente, ma che ciò non rende la sanzione di per sé inadeguata. La revoca temporanea dell'abilitazione ha e dovrebbe esplicitare tra le altre cose un effetto dissuasivo. Sebbene una revoca abbia un impatto sull'attività del ricorrente, essa non corrisponde di fatto ad un divieto d'esercizio della professione (cfr. sentenze del TAF B-3409/2016 del 26 marzo 2018 consid. 4.3.5 *con rinvii* e B-437/2014 del 18 settembre 2015 consid. 14.4 *con rinvii*). Invero, egli può continuare a fornire altri servizi di quelli riservati ai revisori giusta l'art. 2 lett. a LSR, segnatamente la revisione di un'associazione di minore o media importanza o di società aventi una media annua di posti a tempo pieno non superiore a 10 persone, le quali invece di rinunciare ad eseguire una revisione limitata ("*opting out*"), hanno deciso di sottoporre i loro conti annuali ad un controllo autonomo che non deve necessariamente soddisfare le disposizioni di legge ("*opting down*") (cfr. Messaggio LSR 2004 3574 e *segg.*; sentenza del TF 2C_1182/2012 del 29 maggio 2013 consid. 4.4; DTAF 2011/41 consid. 3.3.3.2; sentenza del TAF B-456/2016 del 19 luglio 2017 consid. 4.2.2). Inoltre, l'interesse pubblico alla neutralità e all'obiettività dei revisori e quindi all'erogazione di servizi di revisione contabile affidabili e di qualità prevale sugli interessi privati professionali del ricorrente a continuare la propria attività senza in-

terruzioni (cfr. sentenze del TAF B-3409/2016 del 26 marzo 2018 consid. 4.3.5 *con rinvii* e B-437/2014 del 18 settembre 2015 consid. 14.4 *con rinvii*).

12.6 Visto quanto sopra, nonché la gravità delle violazioni commesse dal ricorrente (cfr. consid. 10.2), la revoca di quattro anni pronunciata dall'ASR, si rivela essere proporzionata.

13.

Dinanzi a codesto Tribunale, oltre alla violazione del diritto federale (art. 49 lett. a PA) e all'accertamento inesatto o incompleto dei fatti (lett. b), può essere fatta valere l'inadeguatezza (lett. c).

Il concetto di adeguatezza, a differenza della legalità, definisce la portata d'azione e del controllo nell'ambito della discrezionalità dell'amministrazione, ovvero laddove il controllo da parte delle norme giuridiche risulta debole o completamente assente. Poiché diritto e discrezionalità non possono essere separati in modo categorico, l'inadeguatezza non può essere nettamente separata dalla legalità. A tal proposito, il concetto di "adeguato" significa che tutti gli interessi rilevanti per la decisione devono essere presi in considerazione e ponderati tra loro (BENJAMIN SCHINDLER, in: Auer, Müller, Schindler [ed.], Kommentar über das Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], 2^a ed. 2019, art. 49 PA n. 35-38).

Nella fattispecie, viste le circostanze del caso e in considerazione di quanto precede, nonché del fatto che gli argomenti sollevati del ricorrente in suo favore non sono tali da concludere alla sussistenza di eventuali circostanze attenuanti, il Tribunale ritiene che non vi sia alcun elemento che possa portare ad un annullamento della decisione impugnata dal punto di vista dell'inadeguatezza ai sensi dell'art. 49 lett. c PA. Pertanto, la revoca di quattro anni pronunciata dall'ASR, viste la prassi e la giurisprudenza vigenti (cfr. consid. 12.1 e 12.2), si rivela essere altresì adeguata.

14.

Infine, circa lo scritto dell'autorità inferiore del 13 febbraio 2020 (cfr. fatti J) e la risposta del ricorrente del 13 marzo 2020 (cfr. fatti K), vista l'imminenza della presente sentenza, nonché il potere d'apprezzamento dell'autorità inferiore (cfr. sentenze del TAF B-3409/2016 del 26 marzo 2018 consid. 4.3.4 *con rinvii* e B-437/2014 del 18 settembre 2015 consid. 6.2), come pure l'importanza di non togliere all'amministrato un'istanza di ricorso e di preservare il sistema della doppia istanza di ricorso, il Tribunale esclude i fatti presentati dall'autorità inferiore in data 13 febbraio 2020. A quest'ultima

resta riservata la facoltà di emettere una nuova decisione relativa a tali fatti, con eventuale sanzione cumulativa a quella confermata nella presente, qualora l'ASR lo ritenesse il caso (cfr. consid. 16).

15.

Vista la presente sentenza, la richiesta di revoca dell'eventuale effetto sospensivo nella presente procedura di ricorso, formulata dall'autorità inferiore con scritto del 13 febbraio 2020 (cfr. fatti J), è divenuta priva di oggetto.

16.

Alla luce dei considerandi precedenti, lo scrivente Tribunale giunge alla conclusione che nella misura in cui l'autorità inferiore ha disposto nei confronti del ricorrente una revoca dell'abilitazione in qualità di revisore della durata di quattro anni, la medesima non ha violato il diritto federale, ma rispettato i limiti del proprio potere d'apprezzamento e del principio della proporzionalità (art. 49 lett. a), ha accertato in maniera esatta e completa i fatti qui rilevanti (art. 49 lett. b) ed ha rispettato il principio dell'adeguatezza (art. 49 lett. c). Pertanto, il ricorso è respinto e la decisione dell'ASR del 31 agosto 2016 è confermata.

17.

Le spese processuali comprendono la tassa di giustizia e i disborso sono posti, di regola, a carico della parte soccombente; se quest'ultima soccombe solo in parte, le medesime vengono ridotte (art. 63 cpv. 1 PA e 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. 63 cpv. 4^{bis} PA e 2 cpv. 1 TS-TAF).

17.1 Nella fattispecie, visto l'esito del ricorso e tenuto conto della decisione incidentale del 22 dicembre 2016 (restituzione dell'effetto sospensivo) e dell'onere di lavoro per trattare la procedura di merito, le spese processuali sono fissate a fr. 4'000.—. Tale importo è posto a carico del ricorrente totalmente soccombente e verrà compensato, dopo la crescita in giudicato della presente sentenza, dall'anticipo di fr. 4'000.—, già versato dal medesimo in data 10 novembre 2016.

17.2 Infine, in virtù dell'art. 63 cpv. 2 PA, nessuna spesa processuale è messa a carico dell'autorità inferiore.

18.

La parte, totalmente o parzialmente, vincente ha diritto alle ripetibili per le spese necessarie derivanti dalla causa (art. 64 cpv. 1 PA in relazione con l'art. 7 cpv. 1 e 2 TS-TAF). Le ripetibili comprendono le spese di rappresentanza o di patrocinio ed eventuali altri disborsi di parte (art. 8 TS-TAF).

18.1 Nella fattispecie, la ricorrente, totalmente soccombente, non ha diritto alla rifusione delle spese ripetibili.

18.2 L'autorità inferiore non ha diritto alle spese ripetibili (art. 7 cpv. 3 TS-TAF).

Per questi motivi, il Tribunale amministrativo federale pronuncia:

1.

Il ricorso del 10 ottobre 2016 è respinto e la decisione dell'ASR del 31 agosto 2016 è confermata.

2.

Le spese processuali sono fissate a fr. 4'000.– e poste a carico del ricorrente. Tale importo verrà compensato, dopo la crescita in giudicato della presente sentenza, dall'anticipo di fr. 4'000.–, già versato dal ricorrente in data 10 novembre 2016.

3.

Non vengono accordate indennità a titolo di spese ripetibili.

4.

Comunicazione a:

- ricorrente (atto giudiziario)
- autorità inferiore (n. di rif. [...]); atto giudiziario)
- Dipartimento federale di giustizia e polizia DFGP (atto giudiziario)

I rimedi giuridici sono menzionati alla pagina seguente.

Il presidente del collegio:

La cancelliera:

Pietro Angeli-Busi

Maria Cristina Lolli

Rimedi giuridici:

Contro la presente decisione può essere interposto ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale, 1000 Losanna 14, entro un termine di 30 giorni dalla sua notificazione (art. 82 e segg., 90 e segg. e 100 LTF). Il termine è reputato osservato se gli atti scritti sono consegnati al Tribunale federale oppure, all'indirizzo di questo, alla posta svizzera o a una rappresentanza diplomatica o consolare svizzera al più tardi l'ultimo giorno del termine (art. 48 cpv. 1 LTF). Gli atti scritti devono essere redatti in una lingua ufficiale, contenere le conclusioni, i motivi e l'indicazione dei mezzi di prova ed essere firmati. La decisione impugnata e – se in possesso della parte ricorrente – i documenti indicati come mezzi di prova devono essere allegati (art. 42 LTF).

Data di spedizione: