



Corte II
B-437/2014

Sentenza del 18 settembre 2015

Composizione

Giudici Francesco Brentani (presidente del collegio),
Pietro Angeli-Busi, Jean-Luc Baechler,
cancelliere Corrado Bergomi.

Parti

X. _____,
patrocinato dall'avv. Cesare Lepori,
ricorrente,

contro

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

Oggetto

Revoca dell'abilitazione a esercitare la funzione di revisore
per la durata di due anni.

Fatti:**A.**

Mediante decisione emanata il 31 maggio 2010 dall'Autorità federale di sorveglianza dei revisori (di seguito: ASR o autorità inferiore; www.rab-asr.ch), X. _____ (di seguito: il ricorrente) ha ottenuto l'abilitazione definitiva ad esercitare la funzione di revisore, con iscrizione in tale qualità, a decorrere dalla stessa data e per una durata illimitata, nell'apposito registro pubblico dei revisori. Da notare che il ricorrente opera per il tramite della ragione sociale Y. _____ SA, iscritta nel registro di commercio del (Canton) (...) dal 7 febbraio 2011 (...), società di cui egli è l'amministratore unico e la quale è stata abilitata ad esercitare come revisore dall'ASR mediante decisione del 16 febbraio 2011 (n. di registro ...). Lo scopo sociale della Y. _____ SA contempla anche, oltre all'esercizio dell'attività strettamente fiduciaria, l'assunzione di mandati nell'ambito della consulenza e della pianificazione aziendale e fiscale, della gestione salariale e delle risorse umane, come pure l'assunzione di mandati per costituzioni societarie, domiciliazioni, arbitrati, perizie, gestione immobiliare e valutazioni aziendali, nonché la rappresentanza in ambito di procedure esecutive (www.zefix.ch, consultato l'ultima volta il 1° settembre 2015).

B.

Con scritto del 12 giugno 2013, il registro di commercio di (...) ha chiesto all'ASR di precisargli se la Y. _____ SA fosse pure abilitata ad operare come perito revisore, visto che al registro era pervenuta un'attestazione di verifica del 10 giugno 2013, ritenuta essere una "conferma" ai sensi dell'art. 732 cpv. 2 del Codice delle obbligazioni (CO, RS 220), relativa alla diminuzione e al susseguente aumento parziale del capitale azionario della ragione sociale Z. _____ SA (di seguito: Z. _____). Mediante messaggio elettronico del 20 giugno 2013, l'ASR ha comunicato al registro di commercio di (...) che né il ricorrente, né la Y. _____ SA erano abilitati ad agire in qualità di perito revisore.

C.

C.a Con messaggio elettronico dell'8 luglio 2013, che porta l'intestazione "diritto di audizione", l'ASR ha rimproverato al ricorrente di avere violato l'art. 732 cpv. 2 CO per avere rilasciato l'attestazione sopra citata senza disporre della qualifica di perito revisore, nonché per avere approvato la riduzione del capitale azionario della Z. _____ sotto la soglia di fr. 100'000.- senza la simultanea liberazione di nuovo capitale almeno a concorrenza dello stesso valore, ma solamente di fr. 60'000.-. L'ASR ha inoltre precisato che questa fattispecie evidenziava un problema rispetto al requisito della buona reputazione e che, per questa ragione, una revoca

dell'abilitazione avrebbe potuto essere pronunciata. L'ASR ha quindi invitato il ricorrente a prendere posizione in merito ai fatti accertati e alla loro qualificazione giuridica entro il 2 agosto 2013.

C.b Dopo avere, per il tramite del suo avvocato, sollecitato ed ottenuto, da parte dell'ASR, una copia dell'intero incarto, il ricorrente ha preso posizione sulla vicenda il 2 agosto 2013, chiedendo innanzitutto che fosse sentito nel quadro di un'audizione personale e negando, in sostanza, che avesse violato la legge.

D.

Mediante decisione del 9 dicembre 2013, l'ASR ha revocato al ricorrente l'abilitazione ad esercitare la funzione di revisore per un periodo di due anni, e cancellato la corrispondente iscrizione nel registro pubblico dei revisori (punto 1), precisando che egli rimaneva soggetto agli obblighi di notifica previsti dalla legge, salvo sua rinuncia alla restituzione dell'abilitazione (punto 2), e che doveva saldare un emolumento pari a fr. 2'500.- non appena il provvedimento revocatorio sarebbe entrato in vigore (punto 3). L'ASR ha ritenuto che il ricorrente ha redatto un'attestazione ai sensi degli art. 732 e 735 CO senza avere l'abilitazione necessaria ad esercitare la funzione di perito revisione, contravvenendo così di principio alla legislazione penale sulla revisione, in particolare l'art. 40 cpv. 1 lett. a della legge federale del 16 dicembre 2005 sull'abilitazione e la sorveglianza dei revisori (legge sui revisori [LSR], RS 221.302), circostanza che l'ASR ha qualificato di *"fondamentale ai fini della valutazione della buona reputazione [che] determina, anche in assenza di una sentenza penale, un giudizio negativo"* (cfr. decisione, punti 2.5 e 6). L'ASR ha peraltro considerato che una revoca di due anni dell'abilitazione rispetta il principio della proporzionalità, una tale durata costituendo *"in pratica la misura più blanda dal momento che anche le attività di revisione si svolgono su un arco temporale di un anno"*, e visto che non possono essere pronunciate, in concreto, misure meno incisive, come per esempio un ammonimento (cfr. decisione, punto 9.3). L'ASR ha precisato che la revoca concerne unicamente i servizi di revisione e che il ricorrente potrà continuare ad esercitare le altre attività che rientrano nello scopo sociale della Y._____ SA (cfr. decisione, punto 9.4). L'ASR ha inoltre respinto la richiesta di un'audizione personale, rilevando che il diritto di essere sentiti non prevede che ciò debba avvenire oralmente, e che l'autorità può, in virtù del principio della valutazione anticipata delle prove, porre un termine all'istruzione del caso se ha la certezza che le nuove prove non possono portarla a modificare la propria opinione (cfr. decisione, punto 12). Per finire, l'ASR ha giustificato l'emolumento di fr. 2'500.- sulla base di una tariffa oraria di fr. 250.- e del tempo consacrato all'evasione della pratica (cfr. decisione, punto 13).

E.

Contro questa decisione il ricorrente è insorto al Tribunale amministrativo federale (TAF) il 27 gennaio 2014 formulando le conclusioni seguenti:

"1. Il ricorso è accolto.

Di conseguenza, la decisione del 9 dicembre 2013 dell'Autorità federale di sorveglianza dei revisori è integralmente annullata in ogni suo dispositivo.

2. Tasse e spese di giudizio devono essere poste integralmente a carico dell'Autorità federale di sorveglianza dei revisori, la quale dovrà rifondere al ricorrente un congruo importo di ripetibili."

Come argomenti principali, il ricorrente avanza che la sua attestazione del 10 giugno 2013 non costituisce una relazione di verifica ai sensi dell'art. 732 cpv. 2 CO, poiché egli *"non ha confermato che i debiti della Z. _____ sarebbero rimasti interamente coperti nonostante la riduzione del capitale azionario"* (cfr. ricorso, punto 4). Egli nega pertanto anche di avere commesso qualsiasi infrazione o delitto secondo l'art. 40 LSR, come pure di non più beneficiare di una reputazione irreprensibile. Rispetto alla durata di due anni della revoca, il ricorrente considera che essa viola il principio della proporzionalità in quanto eccessiva e che dovrebbe essere fissata al massimo ad un anno, visto che non si è in presenza, contrariamente a quanto sostiene l'ASR, ad una violazione grave della legge (cfr. ricorso, punto 12, pag. 8). Egli fa valere inoltre che, a causa di una revoca anche solo di un anno, egli subirebbe un gravissimo danno, dato che è in grado di esercitare solo la revisione e che non è consulente d'impresa (cfr. ricorso, punto 12, pag. 8). Per finire, il ricorrente contesta l'importo di fr. 2'500.- dell'emolumento, che considera eccessivo e sproporzionato per il motivo che l'ASR *"ha dovuto semplicemente esaminare un documento che le è stato trasmesso dal [registro di commercio di (...)] e le osservazioni dello scrivente legale"* (cfr. decisione, punto 12, pag. 8).

F.

F.a Tramite decisione incidentale del 29 gennaio 2014, questo Tribunale ha invitato il ricorrente a versare un anticipo, equivalente alle presunte spese processuali, di fr. 2'000.- entro il 21 febbraio 2014, ciò che è avvenuto tempestivamente.

F.b Il 27 febbraio 2014 questo Tribunale ha trasmesso all'ASR un esemplare del ricorso, impartendole un termine entro il 21 marzo 2014 per inoltrare la risposta e produrre l'incarto completo, numerato e corredato di un indice degli atti.

G.

L'ASR ha risposto al ricorso il 19 marzo 2014, rilevando innanzitutto che *il ricorrente ammette di essere stato incaricato da Z._____ (rispettivamente dal notaio A._____) di verificare l'esattezza e la completezza della riduzione e del nuovo aumento del suo capitale azionario.* A questo proposito, l'ASR ha osservato che *"non è possibile, nel quadro di una verifica prevista dalla legge, limitare la portata del controllo"*, precisando che *"nel momento in cui una persona è chiamata a verificare la riduzione e il riaumento del capitale azionario, essa deve effettuare i controlli previsti a tal fine ed esprimere un giudizio di verifica in merito. Il fatto che il ricorrente non abbia formulato alcun giudizio di verifica circa l'esistenza o meno di una copertura integrale dei debiti in seguito all'operazione non è di per sé sufficiente per concludere che non vi sia un'attestazione ai sensi dell'art. 732 segg. CO. Ciò che risulta determinante è il fatto di fornire un servizio di revisione nell'ambito di una verifica prevista dalla legge"* (cfr. risposta, punto 2). Rispetto alla questione della buona reputazione, l'ASR sottolinea che *"il ricorrente ha manifestamente omesso di intraprendere tutte le azioni di base necessarie prima di accettare il mandato, non ha fornito il giudizio di verifica che sarebbe stato tenuto a formulare nel quadro della revisione ai sensi di legge che ha accettato di effettuare e, infine, sul fatto che il giudizio espresso non appare sensato nel contesto di tale esame, poiché le norme inerenti alla società anonima obbligano, in casi del genere, a versare interamente il capitale azionario in sede di aumento del capitale"* (cfr. risposta, punto 3). Riguardo all'importo dell'emolumento, l'ASR ha allegato un cosiddetto *"time-sheet"* per giustificare il tempo dedicato all'evasione della pratica, tempo definito essere *"del tutto ragionevole"* (cfr. risposta, punto 4). Sulla base di queste considerazioni l'ASR ha chiesto di respingere il ricorso e confermare la decisione impugnata.

H.

H.a Il ricorrente ha replicato alla risposta dell'ASR il 15 aprile 2014, riconfermando sostanzialmente i propri argomenti e le proprie conclusioni.

H.b L'ASR si è pronunciata sulla replica del ricorrente il 7 maggio 2014, precisando alcuni aspetti relativi al calcolo dell'emolumento, di cui si dirà, per quanto necessario, nei consideranti della presente sentenza. Per il resto, l'ASR ha ribadito le conclusioni esposte nella sua risposta al ricorso.

I.

Il 12 maggio 2014 questo Tribunale ha trasmesso al ricorrente, per conoscenza, un esemplare della duplice dell'ASR, concludendo nel contempo lo scambio degli scritti, salvo ulteriori provvedimenti istruttori o allegazioni delle parti.

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'ASR è un istituto di diritto pubblico con personalità giuridica propria (art. 28 cpv. 2 LSR), fa quindi parte delle dette autorità (art. 33 lett. e LTAF), e la sua decisione del 15 aprile 2013, che non rientra nell'elenco delle eccezioni dell'art. 32 LTAF, costituisce una decisione ai sensi dell'art. 5 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).

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. 2'000.-, relativo alle spese processuali, è stato versato nel termine impartito, non sussistono ostacoli all'esame sostanziale del litigio. Occorre quindi entrare nel merito del ricorso.

2.

2.1 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). Da notare inoltre che il Tribunale amministrativo federale non è vincolato in nessun caso dai motivi del ricorso (art. 62 cpv. 4 PA).

2.2 Il ricorso ha effetto sospensivo, a meno che tale effetto non sia stato tolto dall'autorità inferiore o dall'autorità di ricorso, quest'ultima potendo comunque restituirlo su richiesta (art. 55 PA). In concreto, l'effetto sospensivo del ricorso non è stato tolto, per cui la decisione impugnata non ha ancora forza esecutiva.

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 CO [obbligo di revisione nel diritto societario] e la LSR 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, pagg. 640 segg., 644).

4.

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). L'ASR decide, su domanda, in merito all'abilitazione di revisori, periti revisori ed imprese di revisione sotto sorveglianza statale (art. 15 cpv. 1 e 28 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).

5.

5.1 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 art. 4 e 5 LSR. Se le condizioni per l'abilitazione possono essere ristabilite, la revoca gli è dapprima comminata (art. 17 cpv. 1 LSR).

5.2 L'ASR ammonisce per scritto le persone fisiche attive per conto di un'impresa di revisione sotto sorveglianza statale che violano le disposizioni legali, e, in caso di infrazioni ripetute o gravi, può vietare loro l'esercizio dell'attività a tempo determinato o indeterminato, come pure, se del caso, revocare l'abilitazione conformemente all'articolo 17 cpv. 1 (art. 18 LSR).

5.3

5.3.1 Da notare che il 1° gennaio 2015 è entrata in vigore la modifica del 20 giugno 2014 della LSR (concernente la concentrazione della sorveglianza sulle imprese di revisione e sulle società di audit; RU 2014 4073; cfr. anche il relativo messaggio del 28 agosto 2013 in FF 2013 5901). Le modifiche di diritto che sono d'interesse per la fattispecie riguardano in primo luogo l'estensione del campo d'applicazione dell'ammonimento alle imprese di revisione non sottoposte a sorveglianza statale e alle persone fisiche che sono state abilitate ma non operano per conto di un'impresa di revisione sotto sorveglianza statale (FF 2013 5925). Il nuovo articolo 17

cpv. 1, terzo periodo LSR, in vigore dal 1° gennaio 2015, prevede quanto segue: "*Se la revoca dell'abilitazione è sproporzionata, l'autorità di sorveglianza le* [con "le" si intende una persona fisica abilitata o un'impresa di revisione abilitata che non adempiono più le condizioni per l'abilitazione giusta l'art. 17 cpv. 1 primo periodo] *ammonisce per scritto.*"

5.3.2 Per la disamina del diritto applicabile alla presente fattispecie occorre rifarsi alle regole generali del diritto intertemporale, secondo cui 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 pag. 446 seg. con riferimento a DTF 130 V 329). Questo principio conosce tuttavia un'eccezione, in quanto l'autorità deve comunque procedere ad una ponderazione degli interessi in gioco, segnatamente quando motivi impellenti, soprattutto di ordine pubblico, depongono per un'applicazione subitanea del nuovo diritto; il Tribunale federale ha ritenuto adempiute tali condizioni nell'ambito della revisione di disposizioni formali (DTF 130 V 4 consid. 3.2) o per esempio nell'ambito dell'introduzione di norme più severe in materia diritto ambientale (cfr. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6a ed., 2010 Zurigo, n. 326 con ulteriori riferimenti alla prassi del Tribunale federale; sentenza del TAF A-2587/2009 del 26 aprile 2010 consid. 3). Tenuto conto dei principi generali di diritto intertemporale si può concludere che nel caso di specie non sembrano sussistere cosiddetti motivi imperiosi per un'applicazione immediata del nuovo art. 17 cpv. 1, terzo periodo LSR, dimodoché, di principio e in mancanza di disposizioni legali divergenti, fanno stato le disposizioni del diritto che erano in vigore al momento dell'emissione della decisione impugnata.

5.3.3 Certo, nei confronti delle imprese di revisione non sottoposte a sorveglianza statale e per le persone fisiche abilitate che non operano per conto di un'impresa di revisione di sorveglianza statale, il nuovo diritto è più favorevole nella misura in cui è possibile emanare un ammonimento scritto in luogo di una revoca dell'abilitazione, a condizione che quest'ultima appaia sproporzionata. Di conseguenza, si pone la questione a sapere se nel caso di specie possa trovare applicazione il principio della "*lex mitior*", che ha in primo luogo valenza nel diritto penale (art. 2 cpv. 2 LP, RS 211.0), ma che può essere ammesso anche in diritto amministrativo alle stesse condizioni come per la retroattività e applicato a fattispecie concluse (cfr. sul tema: ALFRED KÖLZ, Intertemporales Verwaltungsrecht, ZSR 102/1983 II p. 176 seg. con riferimento alla DTF 102 Ib 69). Sulla questione della *lex mitior* si ritornerà se del caso nell'ambito dell'esame della proporzionalità (cfr. consid. 14 segg.).

6.

6.1 Tra le condizioni per l'ottenimento e il mantenimento dell'abilitazione si trova la buona reputazione, la quale è una cosiddetta nozione giuridica indeterminata, concretizzata dall'art. 4 OSRev, ma per il resto soggetta ad interpretazione (cfr. 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).

6.2 L'ASR, in qualità di autorità specializzata, 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 più in grado di garantire un esercizio degno di fiducia della propria attività di revisione. Tuttavia, la medesima autorità deve sempre procedere a un accertamento completo e corretto dei fatti e osservare i principi dello stato di diritto, fra gli altri, il rispetto dell'uguaglianza giuridica, l'obbligo di motivare le decisioni e il principio della proporzionalità. 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 TF 2C_505/2010 del 7 aprile 2011 consid. 4.3 con rinvii, citata nelle sentenze del TAF B-1355/2011 del 5 ottobre 2011 consid. 4.1.2 e B-5065/2011 del 3 maggio 2012 consid. 3.2). Più in generale, il principio della proporzionalità comporta che la misura scelta sia atta a conseguire lo scopo d'interesse pubblico fissato dalla legge (idoneità; cfr. DTF 128 I 310 consid. 5b/cc), che incida il meno fortemente possibile sui diritti privati (necessità; cfr. DTF 130 II 425 consid. 5.2) e che sia l'espressione della ponderazione tra l'interesse pubblico perseguito e il contrapposto interesse privato (proporzionalità in senso stretto; cfr. DTF 129 I 12 consid. 6 a 9).

6.3 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 TF 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).

6.4 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 fidejussione, intese come caratteristiche generali (cfr. sentenza del TF 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; cfr. anche i considerandi seguenti).

6.5 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 e diligente nelle relazioni d'affari, con cui si intendono anche e 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 (cfr. sentenza del TF 2C_834/2010 dell'11 marzo 2011 consid. 3.2, e 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 si rivelano incompatibili con l'esigenza di un'attività di revisione ineccepibile (DTAF 2008/49 consid. 4.2.2 segg.; sentenza del TAF B-5115/2009 del 12 aprile 2010 consid. 2.2). Per finire, 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).

6.6 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 (cfr. sentenza del TAF 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 avvertesi anteriormente (cfr. 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 del 21 dicembre 1937 [CP, RS 311.0]), il ripristino dello stato conforme al diritto e con ciò delle condizioni di abilitazione (cfr. sentenza del TF 2C_125/2015 del 1° giugno 2015 consid. 5.2 segg.) o il carattere eccezionale della mancanza (sentenza del TAF B-4465/2010 del 3 novembre 2011 consid. 4.2.4 con ulteriori riferimenti), nonché il tempo trascorso dalle violazioni commesse (sentenza del TAF B-7967/2009 del 18 aprile 2011 consid. 5.2.2).

7.

Ai sensi dell'art. 40 cpv. 1 LSR (delitti), è punito con una pena detentiva sino a tre anni o con una pena pecuniaria chiunque (a) fornisce un servizio di revisione senza esservi abilitato o nonostante il divieto di esercitare l'attività. Se l'autore ha agito per negligenza, la pena è della multa fino a 100 000 franchi (art. 40 cpv. 2 LSR). Per "*servizi di revisione*" si intendono le verifiche e le conferme che devono essere eseguite, secondo le disposizioni del diritto federale, da un perito revisore abilitato o da un revisore abilitato (art. 2 lett. a LSR).

8.

Nel quadro del diritto della società anonima, regolamentato al Titolo ventesimosesto del CO, il Capo quarto (art. 732 a 735 CO) disciplina la riduzione del capitale azionario.

8.1 Secondo l'art. 732 CO (deliberazione di riduzione), qualora una società anonima intenda ridurre il suo capitale azionario, senza sostituire nello stesso tempo l'ammontare della riduzione con capitale nuovo da versare interamente, l'assemblea generale deve modificare conformemente lo statuto (cpv. 1). L'assemblea generale può così deliberare solo se un perito revisore abilitato conferma in una relazione di verifica che i debiti della società rimarranno interamente coperti nonostante la riduzione del capitale azionario. Il perito revisore deve essere presente all'assemblea generale (cpv. 2). Nella deliberazione dev'essere riprodotto il risultato della relazione di verifica e indicato in che modo dev'essere eseguita la riduzione del capitale (cpv. 3). Il guadagno contabile che potesse risultare dalla riduzione del capitale, dovrà servire esclusivamente ad ammortamenti (cpv. 4). Il capitale azionario può essere ridotto a una somma inferiore a 100 000 franchi soltanto se è simultaneamente sostituito, sino a concorrenza di almeno 100 000 franchi, con capitale nuovo da versare interamente (cpv. 5).

8.2 Conformemente all'art. 735 CO (riduzione in caso di bilancio in disavanzo), tanto la diffida ai creditori quanto il soddisfacimento o la garanzia dei loro crediti, possono essere omessi se, per togliere un'eccedenza passiva accertata nel bilancio e risultante da perdite, il capitale azionario è ridotto di un importo che non superi siffatta eccedenza.

9.

La presente vertenza porta sulla natura dell'"*Attestazione di verifica dell'ufficio di revisione*", che il ricorrente ha stilato il 10 giugno 2013.

9.1 Secondo l'ASR, l'attestazione costituisce una "*relazione di verifica*" ai sensi dell'art. 732 cpv. 2 CO, nel quadro di una procedura di deliberazione

di riduzione del capitale azionario della Z. _____ , e, in quanto tale, avrebbe potuto essere rilasciata unicamente da un perito revisore. Siccome il ricorrente non è abilitato ad agire in tale qualità, l'ASR ne conclude che egli ha violato, di principio, la legislazione sulla revisione, ossia l'art. 40 cpv. 1 lett. a LSR i. c. d. con l'art. 732 cpv. 2 CO, ciò che influisce negativamente sulla sua buona reputazione e giustifica la revoca per due anni dell'abilitazione ad esercitare come revisore.

9.2 Dal canto suo, il ricorrente sostiene nell'impugnativa che la sua attestazione non costituisce una "*relazione di verifica*" ai sensi dell'art. 732 cpv. 2 CO, poiché non gli è "*stata chiesta* [da parte del notaio incaricato di formalizzare la riduzione del capitale azionario] *una conferma in una relazione di verifica che i debiti della società sarebbero rimasti interamente coperti nonostante la riduzione del capitale azionario conformemente a quanto previsto dall'art. 732 cpv. 2 CO*", dimodoché egli "*non ha confermato che i debiti della Z. _____ sarebbero rimasti interamente coperti nonostante la riduzione del capitale azionario*" (cfr. ricorso, punti 3 e 4). Il ricorrente ammette cionondimeno che l'oggetto della sua attestazione riguardava proprio l'operazione di diminuzione e di aumento del capitale azionario della Z. _____ , però osserva che "*non si è trattato di una relazione di verifica ai sensi dell'art. 732 cpv. 2 CO, che è riservata ai periti revisori abilitati e che ha uno scopo sostanzialmente diverso dalla verifica* [da lui] *effettuata, [visto che egli] si è limitato a verificare la documentazione che gli è stata messa a disposizione dalla società, in particolare per quanto attiene alla possibilità per il nuovo azionista di far fronte all'eventuale richiesta di versamento di reintegro del capitale azionario*" (cfr. ricorso, punto 10). Il ricorrente ne conclude che non ha violato la legislazione sulla revisione e che l'abilitazione non deve perciò essergli revocata.

10.

Il contenuto preciso e letterale del mandato che ha avuto come risultato "*l'attestazione di verifica dell'ufficio di revisione*" non è stato portato a conoscenza né del TAF né dell'ASR.

10.1 A tal proposito, nel gravame del 27 gennaio 2014 (p. 3) il ricorrente adduce quanto segue:

"Per procedere a questa operazione [operazione di riduzione e aumento del capitale azionario a causa delle perdite conseguite, cfr. p. 2 del ricorso] l'allora amministratore unico della società si è rivolto al notaio avv. A. _____ di (...).

Il notaio A. _____ a sua volta ha interpellato il ricorrente chiedendoli di verificare la documentazione e di accertare la fattibilità dell'operazione dal profilo contabile. Al ricorrente non è invece stata chiesta una conferma in una relazione di verifica che i debiti della società sarebbero rimasti interamente coperti

nonostante la riduzione del capitale azionario conformemente a quanto previsto dall'art. 732 cpv. 2 CO. Agli atti non vi è la benché minima prova di un simile incarico conferito al ricorrente."

10.2 L'attestazione del ricorrente del 10 giugno 2013 si intitola: "*Attestazione di verifica dell'ufficio di revisione concernente la diminuzione e [il] susseguente aumento senza liberazione del capitale azionario all'attenzione del Consiglio d'Amministrazione della rispettabile Z._____ SA*". Inoltre, l'attestazione contiene quanto segue: "*Conformemente al mandato che ci avete assegnato, abbiamo verificato ai sensi delle disposizioni legali la documentazione che ci avete messo a disposizione*". In seguito, il ricorrente elenca i documenti da lui analizzati, ossia un verbale dell'assemblea generale straordinaria della Z._____, una relazione dell'amministrazione sulla riduzione e sull'aumento del capitale azionario, un verbale della riunione del consiglio d'amministrazione, nonché i conti annuali 2012 (bilancio, conto economico, allegato e prospetto di variazione dell'utile). Il ricorrente afferma che il suo compito di revisore consiste nel verificare l'esattezza e la completezza della relazione sulla riduzione e sull'aumento del capitale azionario, e conferma di "*adempiere i requisiti legali relativi all'abilitazione e all'indipendenza*". Egli precisa inoltre di essersi conformato allo Standard svizzero di revisione, di avere proceduto alle verifiche sulla base delle circostanze a lui note e di ritenere che la sua "*revisione costituisca una base sufficiente per potere esprimere un'opinione*". Dal punto di vista del bilancio al 1° gennaio 2012, il ricorrente indica l'esistenza di una perdita complessiva di fr. 91'053.77 e una riduzione del capitale azionario di fr. 70'000.- ai fini del risanamento: il capitale passa così da fr. 130'000.- a 100'000.- e quindi a 60'000.-. Il ricorrente precisa peraltro che il nuovo azionista è responsabile del reintegro del capitale non versato, ossia fr. 40'000.-, alla prima richiesta dell'amministrazione, mentre non proferisce alcunché riguardo alla questione della copertura integrale dei debiti nonostante la riduzione del capitale azionario.

10.3 Il registro di commercio di (...) non ha avuto l'ombra di un dubbio nel qualificare l'attestazione del ricorrente di "*relazione di verifica*" o "*conferma*" ai sensi dell'art. 732 cpv. 2 CO (cfr. scritto all'ASR del 12 giugno 2013: "*Unserem Amt ging eine Bestätigung gemäss Art. 732 Abs. 2 OR der [Y._____ SA] ... zu*"). È del resto per questo motivo che, dopo avere consultato il registro dei revisori e constatato che la Y._____ SA non era abilitata ad agire come perito revisore, il registro di commercio aveva chiesto all'ASR se la stessa Y._____ SA avesse, nel frattempo, acquisito la corrispondente abilitazione, ottenendo una risposta negativa (cfr. punto B dei fatti).

10.4 Anche secondo l'ASR non sussistono dubbi sul fatto che la detta attestazione, riferentesi a non meglio specificate "*disposizioni legali*", corrisponde ad una "*relazione di verifica*" ("conferma") ai sensi dell'art. 732 cpv. 2 CO, visto il suo titolo e considerato che essa verte sulla diminuzione e il susseguente aumento del capitale azionario della Z. _____, per cui "*risulta difficile immaginare di quali disposizioni legali possa trattarsi, se non di quelle di cui all'art. 732 e segg. CO che disciplinano la riduzione del capitale azionario*" (cfr. decisione, punti 4.1 e 4.2).

10.5 Ora, benché il ricorrente rimproveri all'autorità inferiore che "*agli atti non vi è la [...] minima prova di un simile incarico [cioè volto a una verifica ai sensi dell'art 732 CO] conferito al ricorrente*", non si può fare a meno di constatare che egli non ha fornito nessuna prova del contenuto preciso e nemmeno della natura del mandato affidatogli. Tuttavia, il ricorrente è tenuto a cooperare nell'accertamento dei fatti e apportare i mezzi di prova in suo possesso (cfr. art. 52 cpv. 1 PA). In mancanza dei giustificativi corrispondenti, lo scrivente Tribunale esamina la questione in base allo stato degli atti a sua disposizione.

10.6 Visto quanto precede, questo Tribunale non può, da un lato, non condividere il parere del registro di commercio e dell'ASR, secondo i quali l'attestazione del ricorrente costituisce una relazione di verifica ai sensi dell'art. 732 cpv. 2 CO ("Prüfungsbericht", "rapport de révision"), e, dall'altro lato, non constatare l'inconsistenza del tentativo del ricorrente di negare la natura della sua attestazione, adducendo il pretesto che essa non contiene alcuna conferma della copertura integrale dei debiti nonostante la riduzione del capitale azionario. Ciò precisato, appare chiaro che l'attestazione è stata stilata per permettere all'assemblea generale della Z. _____ di procedere ad una deliberazione di riduzione ("*Herabsetzungsbeschluss*", "*décision de réduction*") del suo capitale azionario. Il fatto che il ricorrente non si sia pronunciato sulla questione se "*i debiti della società rimarranno interamente coperti nonostante la riduzione del capitale azionario*" (art. 732 cpv. 2 1^a frase CO), non influisce sulla natura della relazione da lui redatta, ma rivela semmai che egli ha commesso un errore professionale, possibilmente perché gli mancavano le conoscenze, in quanto revisore abilitato, per eseguire verifiche di questo genere, le quali sono espressamente riservate dalla legge, come da lui stesso sottolineato nel ricorso, ai *periti* revisori abilitati ("*zugelassener Revisionsexperte*", "*expert-réviseur agréé*"; a proposito della questione dell'errore professionale, cfr. decisione, punto 5, a cui si rimanda integralmente vista la sua completezza e chiarezza). Da notare peraltro che una semplice lettura dell'art. 732 cpv. 2 CO avrebbe permesso al ricorrente di realizzare in che campo si stava muovendo e che

non era abilitato a redigere l'attestazione di verifica, evitandogli così di commettere l'errore professionale in questione. D'altra parte nasce il sospetto che nell'attestazione da lui stilata all'attenzione del notaio e del Consiglio di amministrazione della Z._____ il ricorrente, ben consapevole della problematica, abbia omesso, intenzionalmente o con dolo eventuale, la frase relativa alla copertura dei debiti per sfuggire al rischio che egli venisse scoperto come semplice revisore e per evitare i problemi a cui avrebbe potuto condurre la sua mancanza di competenza.

Anche nell'ipotesi che permangano ancora dei dubbi sulla natura della verifica in disamina, il rimprovero che deve essere mosso in ogni modo nei confronti del ricorrente è quello di aver creato una situazione poco chiara circa la portata e il valore giuridico dell'attestazione da lui fornita, causando un pregiudizio notevole alla principale interessata, cioè alla sua cliente Z._____. A ciò si aggiunga, che anche la Z._____ stessa appare essere partita dal principio che la verifica del ricorrente costituisca una verifica ai sensi dell'art. 732 cpv 2 CO in quanto deve essere stata lei ad aver trasmesso detta attestazione al registro di commercio. Se il ricorrente avesse voluto evitare una simile situazione di incertezza, avrebbe dovuto segnalare esplicitamente di non considerare la sua attestazione o "*opinione*" come una verifica ai sensi dell'art. 732 cpv. 2 CO e che per l'ottenimento di tale attestazione la cliente avrebbe dovuto rivolgersi a un perito revisore. Invece, il titolo da lui utilizzato per l'attestazione, come pure la conferma che egli disporrebbe dei "requisiti legali relativi all'abilitazione professionale e l'indipendenza" non si pronunciano affatto in questo senso.

10.7 Alla luce di tutti gli elementi summenzionati, si deve concludere che l'attestazione del ricorrente costituisce una verifica ai sensi dell'art. 732 cpv. 2 CO. Anche nel caso in cui permangano dei dubbi circa la qualificazione vera e propria di tale attestazione, l'incertezza che ne deriva è imputabile al comportamento del ricorrente che avrebbe dovuto esprimersi in modo chiaro nei confronti della sua cliente e / o apportare la prova sul contenuto preciso del suo mandato.

Si può quindi constatare che il ricorrente ha fornito un servizio di revisione senza disporre della necessaria abilitazione, manifestando di aver agito almeno in maniera gravemente negligente per non dire con dolo eventuale.

11.

L'autorità di sorveglianza può 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 9a (art. 17 cpv. 1 primo periodo LSR). Se le condizioni per

l'abilitazione possono essere ristabilite, la revoca è dapprima comminata (art. 17 cpv. 1 secondo periodo LSR). Se la revoca dell'abilitazione è sproporzionata, l'autorità di sorveglianza le ammonisce per scritto (art. 17 cpv. 1 terzo periodo LSR, in vigore dal 1° gennaio 2015, RU 2014 4073; FF 2013 5901; cfr. consid 5.3 segg.). La LSR non prevede ulteriori provvedimenti possibili, come ad esempio l'abilitazione limitata a determinati territori, controlli mediante l'ASR o sorveglianza dell'interessato tramite altri periti revisori (cfr. sentenza del TAF B-5431/2013 del 17 novembre 2014 consid. 4.3.1 con ulteriori riferimenti). Lo scrivente Tribunale ha già avuto modo di riconoscere che l'art. 17 LSR è una base legale sufficiente in virtù della quale per la persona sotto sorveglianza è prevedibile che l'eventualità ch'ella non soddisfi più le condizioni di abilitazione potrebbe comportare il ritiro dell'abilitazione (cfr. sentenza del TAF B-5431/2013 consid. 4.3.3; cfr. anche sentenza del TAF B-3759/2014 dell'11 maggio 2015 intero consid. 4). Alla luce di quanto esposto al consid. 10 e tenuto conto della prassi menzionata si deve concludere che la misura adottata nei confronti del ricorrente, ossia la revoca dell'abilitazione a tempo determinato, rispetta il principio della legalità.

12.

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 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 deve prevalere in funzione delle circostanze (DTF 129 I 12 consid. 6 a 9). Anche nell'infliggere una sanzione amministrativa va ossequiato un rapporto ragionevole tra lo scopo perseguito e i mezzi utilizzati (cfr. sentenza del TF 2P.274/2004 del 13 aprile 2005 consid. 4.1; TOBIAS JAAG in: Ackermann/Donatsch/Rehberg [ed.], *Wirtschaft und Strafrecht: Festschrift für Niklaus Schmid zum 65. Geburtstag*, Zurigo 2011, p. 579).

13.

Per l'esame della proporzionalità, cioè nel ponderare se per il mancato adempimento delle condizioni di abilitazione (in casu, la buona reputazione e la garanzia di un'attività irreprensibile) sussistono violazioni di una certa gravità e se detta gravità si trova in un rapporto ragionevole con la revoca dell'abilitazione a tempo determinato, va in particolare considerato che l'obbligo di revisione serve a proteggere gli investitori e le persone che dispongono di una partecipazione minoritaria ed i creditori, come pure a sorvegliare le imprese e ad assicurare uno sviluppo economico durevole e la garanzia dell'impiego a lungo termine (Messaggio LSR, FF 2004 3564). In tale contesto l'ufficio di revisione ha un ruolo centrale. Esso deve garantire l'attendibilità del conto annuale e del conto di gruppo e mettere tutti i gruppi di persone da tutelare nella situazione di verificare in maniera affidabile la situazione economica di un'impresa. L'obiettivo del disciplinamento giuridico di servizi di revisione può essere solo raggiunto se tali servizi sono prestati da persone sufficientemente qualificate in grado di soddisfare le aspettative in termini di qualità sulla scorta di severe condizioni di abilitazione. La garanzia della qualità dei servizi di revisione riveste dunque un interesse pubblico considerevole (cfr. sentenza del TF 2C_438/2008 del 16 ottobre 2008 consid. 3; sentenza del TAF B-5373/2012 del 25 luglio 2013 consid. 5). Nel contesto dell'esame della buona reputazione il principio della proporzionalità deve garantire che al richiedente non si rimproveri all'infinito un comportamento avverso alle norme in materia di revisione; la revoca dell'abilitazione deve costituire l'ultima ratio per l'evenienza che, al fine di tutelare gli interessi pubblici in gioco e di prevenire ulteriori pregiudizi, rimanga unicamente la possibilità di escludere l'interessato dall'esercizio della professione (sentenza del TF 2C_505/2010 del 7 aprile 2011 consid. 4.3, 2C_834/2010 dell'11 marzo 2011 consid. 6.2.3; DANIEL C. PFIFFENER, in: Watter/Bertschinger [ed.] Basler Kommentar Revisionsrecht, Basilea 2011, n. 5 ad art. 17 LSR).

14.

14.1 L'ASR considera che il ricorrente, stilando l'attestazione di verifica del 10 giugno 2013, ha violato gli art. 732 cpv. 2 (e 735 CO), e qualifica questa inadempienza di grave. A questo proposito, l'ASR sottolinea che la violazione constatata *"da un lato, viene pesantemente punita dall'art. 40 [cpv. 1 lett. a] LSR. Secondo questa disposizione, una simile violazione costituisce un delitto ed è punita con una pena detentiva fino a tre anni o con una pena pecuniaria. Dall'altro lato dimostra che il [ricorrente] non ha intrapreso le azioni essenziali e necessarie prima di accettare un mandato di revisione. A ciò si aggiunge il fatto che la sua attestazione di verifica non contiene tutte le conclusioni richieste e che è stata rilasciata per un'operazione*

non conforme alle disposizioni legali" (cfr. decisione, punto 9.3). L'ASR evidenzia come questo stato di cose si rifletta necessariamente, in modo negativo, sulla reputazione del ricorrente, e ciò anche se non è stata (ancora) pronunciata alcuna sentenza di condanna da parte del giudice penale competente (cfr. decisione, punti 2.5 e 6). In virtù del suo ampio margine di apprezzamento per esaminare se, e in che misura, la buona reputazione del ricorrente risulta pregiudicata dalla sua inadempienza (cfr. consid. 5.2), l'ASR ha così pronunciato una revoca dell'abilitazione per due anni, presumendo che una tale misura permetterà al ricorrente di ripristinare la sua reputazione (cfr. decisione, punto 8).

14.2 Alla luce di quanto appena esposto, questo Tribunale non può che constatare che la violazione dell'art. 732 cpv. 2 CO da parte del ricorrente rappresenta un'infrazione grave della legislazione sulla revisione, visto che essa, come giustamente rilevato dall'ASR, riveste un carattere penale, evincibile del resto dalla relativa comminazione di una pena detentiva o pecuniaria (art. 40 cpv. 1 lett. a LSR; sentenza del TF 2C_505/2010 del 7 aprile 2011 consid. 4.4). A scanso d'equivoci, nei quali sembra incorrere il ricorrente (cfr. ricorso, punto 12, pag. 7), è bene sottolineare che questa constatazione è stata fatta dall'ASR, ed è confermata da questo Tribunale, unicamente per apprezzare lo stato della buona reputazione del ricorrente, e che, in quanto tale, non sconfinava nell'area di competenza del giudice penale nel quadro di un eventuale procedimento (cfr. sentenza del TAF B-5113/2011 del 28 giugno 2012 consid. 9.2).

Una violazione dell'art. 40 cpv. 1 lett. a LSR è di incidenza rilevante per la valutazione della buona reputazione, poiché, se tale violazione sussiste, non sono più adempiute le condizioni per la garanzia di un'attività di controllo ineccepibile in riferimento agli obblighi di diligenza e fedeltà che scaturiscono dalla legislazione in materia di sorveglianza sui revisori. Assodato che il ricorrente ha stilato un'attestazione di cui all'art. 732 CO, un documento che deve essere redatto da una persona o da un'impresa di revisione munita dell'abilitazione ad esercitare la funzione di perito revisore, ciò che nel presente caso non è dato, il ricorrente ha fornito una prestazione di revisione viziata giuridicamente ed inesatta al suo mandante, recando a quest'ultimo un pregiudizio, in quanto l'attestazione dovrà eventualmente essere rifatta. Il ricorrente, in qualità di revisore abilitato, avrebbe dovuto sapere di non essere autorizzato a prestare un servizio di revisione riservato esclusivamente ad un perito revisore e di creare così facendo una situazione suscettibile di condurre allo stesso modo ad un risultato inficiato da un vizio giuridico. Un revisore abilitato è tenuto a conoscere i limiti giuridici dell'attività di revisione e a provvedere, prima di assumere un incarico, affinché l'attività ch'egli ha da svolgere sia conciliabile con le disposizioni

di legge e con le regole professionali. Venuta chiaramente meno la condizione della buona reputazione a causa del tipo d'inadempienza commesso, che intacca profondamente, data la sua natura, la stima e la fidejuzza del ricorrente (cfr. consid. 6.4), la revoca dell'abilitazione non è solo fondata (art. 17 cpv. 1 LSR), ma rappresenta una misura idonea per raggiungere lo scopo prefisso dalla legge.

14.3

14.3.1 Per quanto riguarda la durata di due anni della revoca, l'ASR espone nella decisione impugnata non solo che essa sia idonea di per sé, in quanto misura prevista dalla legge (revoca a tempo determinato), a tutelare gli interessi di tutti coloro che usufruiscono dei servizi di revisione (cfr. decisione, punto 9.2), ma anche che essa sia necessaria, nella misura in cui, data la sua durata, reca il minor danno agli interessi privati del ricorrenti sull'arco di soli due esercizi contabili (cfr. decisione, punto 9.3), e che rispetta la regola della proporzionalità in senso stretto, considerato che il ricorrente, benché non possa più esercitare la funzione di revisore durante due esercizi contabili, potrà continuare a fornire qualsiasi altro servizio che non richieda l'abilitazione, fra cui ogni tipo di consulenza alle imprese (cfr. decisione, punto 9.4). Inoltre, l'ASR afferma che una revoca di due anni, la quale copre solamente due esercizi contabili, rappresenta in pratica la misura più blanda applicabile, visto che né la comminatoria (art. 17 cpv. 1 2a frase LSR), né l'ammonizione (art. 18 LSR) non possono essere pronunciati in concreto, le condizioni per l'abilitazione non potendo infatti essere ristabilite immediatamente, data la gravità della violazione, e la Y. _____ SA non rientrando nella categoria delle imprese di revisione sotto sorveglianza statale (cfr. decisione, punto 9.3, e consid. 5). L'ASR ne conclude che *"la revoca dell'abilitazione ad esercitare la funzione di revisore per la durata di due anni è perfettamente giustificata dalle circostanze e rispetta il principio della proporzionalità"* (cfr. decisione, punto 9.5).

14.3.2 Dal canto suo, il ricorrente contesta questa argomentazione limitandosi ad affermare che *"il provvedimento pronunciato nei suoi confronti è lesivo del principio della proporzionalità in quanto manifestamente eccessivo per rapporto ai fatti che gli vengono addebitati"* e che i detti fatti giustificerebbero *"tutt'al più la revoca dell'abilitazione per la durata massima di un anno"* (cfr. ricorso, punto 12, pag. 8). Inoltre, egli sostiene di essere *"revisore di professione e non consulente d'impresa"* e di non ritenere di *"poter fornire consulenze in tal senso durante il periodo di revoca dell'abilitazione"* (cfr. ricorso, punto 12, pag. 8).

14.3.3 Per quanto attiene alla necessità del provvedimento, codesto Tribunale ha avuto modo di statuire a più riprese su ricorsi concernenti una revoca dell'abilitazione limitata ad uno (cfr. ad esempio sentenza del TAF B-853/2011 del 27 luglio 2012), due (cfr. sentenza del TAF B-1826/2013 del 7 gennaio 2015), tre (cfr. sentenze del TAF B-5431/2013 del 7 gennaio 2015, B-5373/2012 del 25 luglio 2013), cinque anni (sentenza del TAF B-1577/2015 del 17 agosto 2015, non ancora cresciuta in giudicato) e pure una revoca di durata illimitata (cfr. sentenze del TAF B-1355/2011 del 5 ottobre 2011, B-4137/2010 del 17 ottobre 2011 e B-7348/2009 del 3 giugno 2010).

Nel procedimento B-786/2011, il TAF ha confermato la revoca dell'abilitazione di un anno pronunciata nei confronti di un revisore che aveva effettuato revisioni contabili per istituti di previdenza senza disporre della necessaria autorizzazione; in questo caso era stato valutato in modo positivo il fatto che il ricorrente si fosse dimesso dalla funzione di ufficio di revisione degli istituti di previdenza ancora prima che l'ASR avesse preso la decisione di revoca (sentenza TAF B-786/201 del 28 giugno 2011 consid. 4.9 § 3). In un'altra fattispecie, il TAF ha dato ragione all'ASR che aveva revocato ad un perito revisore l'abilitazione per un anno, poiché i mandati da lui svolti avevano compromesso, almeno in apparenza, l'indipendenza dell'ufficio di revisione (sentenza TAF B-6373/2010 del 20 aprile 2011). Conformemente alla prassi, la revoca dell'abilitazione per un periodo di un anno rappresenta una misura situata al livello inferiore dei provvedimenti previsti dalla legge (sentenze TAF B-786/2011 consid. 4.9, B-6373/2010 consid. 3.3.2). Pertanto, tenuto conto che le violazioni rimproverate al ricorrente sono di natura grave e compromettono la sua buona reputazione, nonché la garanzia di un'attività di controllo ineccepibile, non può essere dato seguito alla sua richiesta di ridurre la durata della revoca ad un anno, tanto più che i motivi da lui avanzati o l'incarto non contengono indizi propri ad ammettere che egli abbia nel frattempo posto rimedio alla situazione e/o abbia compreso e si sia reso consapevole della portata delle norme a cui è contravvenuto. Alla luce delle gravi violazioni in gioco e in assenza di circostanze attenuanti favorevoli per il ricorrente, appare ovvio che una misura più mite o meno severa come un ammonimento scritto, una revoca di durata inferiore o un'eventuale comminatoria della revoca non possano essere contemplate. Val la pena di rimarcare che la prassi relativa all'art. 17 LSR parte dal presupposto che il mancato ossequio della garanzia di un'attività irreprensibile può essere sanato solo dopo un certo lasso di tempo (cfr. sentenza del TF 2C_927/2011 dell'8 maggio 2012 consid. 3.5.3).

In sintesi, la revoca dell'abilitazione per due anni si rivela necessaria, per cui una revoca di durata inferiore non entra in considerazione.

14.4 Quanto alla regola della proporzionalità in senso stretto, il ritiro dell'abilitazione incide indubbiamente sull'attività professionale del ricorrente, ma non si apparenta ad un divieto d'esercizio della sua professione (cfr. sentenza del TAF B-7689/2009 del 21 luglio 2010 consid. 5.4). 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 FF 2004 3575 seg.; cfr. anche sentenza del TF 2C_1182/2012 del 29 maggio 2013 consid. 4).

Conformemente all'iscrizione nel registro di commercio, la società del ricorrente persegue scopi, quali l'esercizio di uno studio fiduciario, assunzione di mandati di consulenza e pianificazione aziendale, fiscale, revisione, amministrazione contabile, gestione salariale e risorse umane; assunzione di mandati per costituzioni societarie, domiciliazioni, arbitrati, perizie, gestione immobiliare, valutazioni aziendali nonché la rappresentanza in ambito di procedure esecutive. Di conseguenza, è indubbio che il ricorrente possa continuare ad esercitare la sua professione in modo indipendente quale consulente oppure per conto di una società abilitata, pur quanto in quest'ultimo caso egli non sarebbe autorizzato a sottoscrivere i rapporti di revisione in qualità di revisore responsabile ai sensi dell'art. 6 cpv. 1 lett. c LSR (cfr. sentenza del TAF B-853/2011 del 27 luglio 2012, consid. 8.5). Le ripercussioni della revoca dell'abilitazione sugli interessi privati del ricorrente all'esercizio illimitato della sua attività possono essere dunque ritenute tollerabili.

In definitiva, l'interesse pubblico all'erogazione di servizi di revisione contabile di qualità supera gli interessi privati professionali del ricorrente. La regola della proporzionalità in senso stretto è quindi ossequiata.

15.

Ne discende che l'ASR ha giustamente constatato che il ricorrente, in seguito alla relazione di verifica da lui eseguita senza la necessaria abilitazione di perito revisore imposta dall'art. 732 cpv. 2 CO, non gode più della buona reputazione necessaria all'esercizio della funzione di revisore conformemente alle esigenze legali, revocandogli quindi l'abilitazione per un periodo di due anni mediante la decisione qui impugnata, la quale, non violando il diritto federale (cfr. art. 49 PA), deve essere confermata, ciò che implica il rigetto del ricorso.

16.

16.1 Per quanto riguarda il calcolo dell'emolumento posto a carico del ricorrente, pari a fr. 2'500.-, quest'ultimo, "*tenuto conto della portata della fattispecie e del fatto che l'ASR ha dovuto semplicemente esaminare un documento che le è stato trasmesso dall'Ispettorato RC di (...) e le osservazioni dello scrivente legale*", lo considera "*manifestamente eccessivo e sproporzionato*" (cfr. ricorso, punto 13), e pretende che sia ridotto, essenzialmente in ragione della sostanziale similitudine del documento "*diritto di audizione*" e della decisione impugnata, a fr. 1'250.- (cfr. replica, pag. 2).

16.2 L'ASR ha giustificato la somma di fr. 2'500.- al punto 13 della decisione impugnata, con riferimento agli art. 21 LSR, il cui cpv. 1 stipula che "*l'autorità di sorveglianza riscuote emolumenti per le sue decisioni, controlli e prestazioni*", nonché 37 e, soprattutto, 40 OSRev, il cui cpv. 1 prevede che "*per altre decisioni e servizi [ossia non relative all'abilitazione e al controllo di imprese di revisione sotto sorveglianza statale] è riscosso un emolumento in funzione del tempo impiegato. La tariffa è di 250 franchi all'ora*". L'ASR ha inoltre precisato, nella risposta e nella duplice, le ragioni che l'hanno condotta a fissare l'emolumento a fr. 2'500.-, dettagliando, nel documento "*Verfahrensaufwand*", il tempo di lavoro e i compiti eseguiti. Così, ammesso che sia necessario precisarlo, a questo Tribunale preme rilevare che un tempo di lavoro di quattro ore per redigere la decisione impugnata non appare per nulla sproporzionato, né tantomeno manifestamente eccessivo, e ciò anche in combinazione con un tempo di lavoro di tre ore per stilare il documento "*diritto di audizione*". Quanto alla tariffa oraria di fr. 250.-, essa è fissata all'art. 40 cpv. 1 OSRev, come riconosciuto dallo stesso ricorrente, e non deve quindi essere discussa in questa sede. Rispetto alle due voci "*review*" del documento "*Verfahrensaufwand*", l'ASR ha chiarificato, nella sua duplice, che "*la revisione delle pratiche è una procedura assolutamente legittima e necessaria presso tutte le autorità, dove è opportuno verificare che i dossier e i documenti in uscita siano sottoposti a supervisione*", spiegazione che non necessita di aggiunte. In conclusione, l'emolumento di fr. 2'500.- risulta essere conforme alla legge e alla prassi dell'amministrazione federale, dimodoché non presta il fianco a critiche.

17.

Secondo l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese processuali sono di regola messe a carico della parte soccombente. In concreto, visto l'esito della procedura, le spese processuali di fr. 2'000.- sono poste a carico del ricorrente e ven-

gono computate con l'anticipo dello stesso ammontare, versato dal ricorrente il 21 febbraio 2014, dopo la crescita in giudicato della presente sentenza.

In conformità con l'art. 64 cpv. 1 PA, e tenuto conto dell'esito della procedura, non si assegnano al ricorrente indennità per spese ripetibili.

Per quanto concerne l'ASR, le autorità federali, come autorità di prima istanza, non hanno diritto ad un'indennità a titolo di ripetibili (art. 7 cpv. 3 del Regolamento del 21 febbraio 2008 sulle tasse e sulle spese ripetibili nelle cause dinanzi al TAF [TS-TAF, RS 173.320.2]).

Per questi motivi, il Tribunale amministrativo federale pronuncia:**1.**

Il ricorso è respinto.

2.

Le spese procedurali di fr. 2'000.- sono messe a carico del ricorrente e vengono computate con l'anticipo dello stesso ammontare dopo la crescita in giudicato della presente sentenza.

3.

Non sono versate spese ripetibili.

4.

Comunicazione:

- al ricorrente (atto giudiziario);
- all'autorità inferiore (n. di domanda 108'281; atto giudiziario);
- al Dipartimento federale di giustizia e polizia DFGP, Berna (atto giudiziario).

Il presidente del collegio:

Il cancelliere:

Francesco Brentani

Corrado Bergomi

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). 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: 22 settembre 2015