



Corte II
B-6227/2016

Sentenza del 18 giugno 2018

Composizione

Giudici Pietro Angeli-Busi (presidente del collegio),
Eva Schneeberger, Francesco Brentani,
cancelliere Dario Quirici.

Parti

A. _____,
...
patrocinato dall'avv. Rossano Bervini,
Bervini & Associati, Studio legale e notarile,
Via San Damiano 9, CP 1, 6850 Mendrisio Borgo,
ricorrente,

contro

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

Oggetto

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

Fatti:**A.**

A.a Il ... 2009, l'Autorità federale di sorveglianza dei revisori (ASR o l'autorità inferiore) ha concesso a A._____ (il ricorrente) l'abilitazione definitiva ad esercitare la funzione di revisore, con iscrizione in tale qualità, a decorrere dalla stessa data, nell'apposito registro pubblico dei revisori (n. di registro ...). Il ... 2009, l'ASR ha concesso anche a B._____ (CHE-...), di cui il ricorrente era presidente, rispettivamente amministratore unico, l'abilitazione definitiva ad esercitare la funzione di revisore (n. di registro ...).

A.b Il ricorrente è stato iscritto nel registro di commercio, dal ... al ..., come ditta individuale di revisione ("A._____", CHE-...), la quale, senza disporre di una propria abilitazione, era incaricata della revisione dei conti di C._____ (CHE-...).

B.

Il ... 2015, B._____ ha ottenuto il rinnovo della sua abilitazione definitiva ad esercitare la funzione di revisore.

È importante notare che, 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 B._____ nel 2009, 2012 e 2013, e due, relativi ai conti 2013 e 2014 di C._____, da lui stilati in nome e per conto proprio), precisando che tutte le società per le quali B._____ 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 B._____ 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 C._____*", ed ha proceduto ad esaminarle (decisione impugnata, lett. B e E nonché cifre 16 a 20).

C.

Il 31 agosto 2016, dopo avere stabilito che il ricorrente aveva disatteso la legislazione sulla revisione nell'eseguire la verifica dei conti 2013 e 2014 di C._____, segnatamente in relazione ai criteri di distinzione tra revisione ordinaria e revisione limitata, l'ASR ha preso la decisione di revocargli l'abilitazione di revisore per quattro anni, cancellando la corrispondente iscrizione nel registro pubblico dei revisori (dispositivo,

punto 1), con la precisazione che egli rimaneva soggetto agli obblighi di notifica previsti dalla legge, salvo rinuncia all'abilitazione (dispositivo, punto 2), che l'effetto sospensivo di un eventuale ricorso era revocato (dispositivo, punto 3), e che egli doveva saldare un emolumento di fr. 3'000.– all'entrata in vigore del provvedimento (dispositivo, punto 4).

D.

Il 10 ottobre 2016, tramite il suo legale, il ricorrente ha impugnato questa decisione davanti al Tribunale amministrativo federale (TAF), chiedendo la restituzione dell'effetto sospensivo e formulando conclusioni alternative rispetto al merito del litigio, ossia, previo annullamento della decisione, l'accoglimento puro e semplice del ricorso oppure il suo accoglimento parziale con la conseguente pronuncia di un ammonimento, e questo alla luce di ciò che egli definisce essere "*eventuali errori / lacune formali*" dei suoi rapporti di revisione limitata (ricorso, lett. D e E). Egli ha pure comunicato di essere stato dichiarato in fallimento, come ditta individuale di revisione iscritta nel registro di commercio fino a gennaio 2016, con effetto dal 7 luglio 2016, e ciò "*in seguito ad una causa giudiziaria privata (che non concerne in alcun modo la sua attività professionale di revisore)*" (ricorso, lett. C).

E.

Il 12 ottobre 2016, questo Tribunale ha invitato il ricorrente a versare un anticipo, equivalente alle presunte spese processuali, di fr. 4'000.– entro l'11 novembre 2016, ciò che è avvenuto puntualmente.

Mediante la stessa ordinanza, all'ASR è stato richiesto di inoltrare, entro il 26 ottobre 2016, una presa di posizione sulla domanda volta alla restituzione dell'effetto sospensivo, nonché di produrre gli atti preliminari numerati e muniti di un indice.

F.

Il 26 ottobre 2016, l'ASR ha presentato le proprie osservazioni sulla domanda di restituzione dell'effetto sospensivo, allegandovi copie degli atti preliminari in forma elettronica (chiavetta USB), con un indice su carta degli stessi (in particolare, dieci lettere accompagnatorie di altrettante revisioni eseguite da B._____, nonché due rapporti completi di revisione dei conti 2013 e 2014 di C._____, stilati dal ricorrente). In riferimento agli argomenti esposti nella decisione impugnata per giustificare la revoca dell'effetto sospensivo ad un eventuale ricorso (decisione impugnata, §§ 34 a 36), l'ASR ha chiesto che la domanda di restituzione dell'effetto sospensivo sia respinta, essenzialmente per il motivo che l'interesse

pubblico a poter accedere a dei servizi di revisione contabile di qualità prevarrebbe sull'interesse del ricorrente a continuare la sua attività durante la presente procedura.

G.

Il 31 ottobre 2016, questo Tribunale ha trasmesso al ricorrente un esemplare della presa di posizione dell'ASR, invitandolo pure ad indicare se avesse bisogno degli atti preliminari, con la precisazione che, riguardo alla decisione incidentale sulla restituzione dell'effetto sospensivo, non era previsto, d'ufficio, alcun altro scambio di scritti, riservate eventuali ulteriori misure istruttorie o memorie delle parti.

H.

L'8 novembre 2016, su richiesta del ricorrente, questo Tribunale gli ha fatto pervenire copie degli atti preliminari in formato elettronico e, in parte, su carta, pregandolo di manifestarsi se avesse voluto disporre di tutto l'incarto in forma cartacea, nel qual caso questo Tribunale avrebbe incaricato l'autorità inferiore, a spese del ricorrente, di fare il necessario. Egli non si è però più manifestato.

I.

Con decisione incidentale del 22 dicembre 2016, questo Tribunale ha accolto la domanda di restituzione dell'effetto sospensivo, invitando nel contempo l'ASR ad inoltrare la sua presa di posizione sul merito del ricorso. La decisione incidentale non è stata contestata.

J.

L'ASR ha presentato la sua risposta al ricorso, chiedendo di respingerlo e di confermare la decisione impugnata. In sostanza, essa sostiene che il ricorrente non poteva ignorare il fatto che, per essere autorizzato a fornire a titolo indipendente, come persona fisica, dei servizi di revisione, avrebbe dovuto richiedere ed ottenere un'abilitazione di revisore anche per la sua ditta individuale. Dubitando dell'ammissibilità del ricorso a causa della sua "*argomentazione succinta*" (risposta, pag. 3), l'ASR puntualizza che gli "*eventuali errori / lacune formali*" di cui parla il ricorrente, sarebbero "*in realtà violazioni importanti e gravi*" del diritto della revisione (risposta, pagg. 3 e 4): le relazioni di revisione passate in rivista, in particolare quelle dei conti 2013 e 2014 di C._____, rivelerebbero infatti insufficienze contenutistiche (informazioni erronee e assenza di informazioni essenziali) e mostrerebbero che il ricorrente non conosce le norme degli standard di revisione applicabili. Rispetto alla proporzionalità, l'ASR afferma che "*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" (risposta, pag. 4).

K.

Il 26 gennaio 2017, questo Tribunale ha trasmesso al ricorrente un esemplare della risposta dell'ASR, concludendo nel contempo, salvo ulteriori misure istruttorie o memorie delle parti, lo scambio degli scritti.

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).

In concreto, 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, malgrado i dubbi manifestati dall'ASR, 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. Da un lato, egli sembra sostenere 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). Dall'altro lato, 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 TAF B-3771/2012 del 12 marzo 2013, consid. 1.4.3.1).

4.2 In concreto, 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).

Ciò precisato, i fatti del presente caso che devono essere valutati giuridicamente, sono i seguenti:

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

- l'assenza di abilitazione della ditta individuale "A. _____" (CHE-...) dal 3 luglio 2008 al 20 gennaio 2016 (cfr. consid. 8);

- per quanto occorra, la redazione dei rapporti di revisione di B. _____ nel 2009, 2012 e 2013 (cfr. consid. 10.3).

In virtù del principio di non retroattività (propriamente detta), il rapporto dei conti di C. _____ del 2014 e i rapporti redatti da B. _____ sottostanno alla LSR vigente fino al 31 dicembre 2014 (fatti conclusi fino a questa data), mentre il rapporto di revisione dei conti di C. _____ 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 esplicato i suoi effetti oltre il 31 dicembre 2014 (cancellazione dal registro di commercio: 20.1.2016). Ora, ai fatti che sono sorti sotto il vecchio diritto, ma che continuano ad esplicare i loro effetti anche sotto il nuovo diritto, si può applicare il nuovo diritto, purché ciò non intacchi eventuali diritti acquisiti (retroattività impropriamente detta; DTF 122 II 113 consid. 3b/dd: "*Es ist somit nicht verboten, zeitlich offene Dauersachverhalte für die Zukunft neuen Rechtsfolgen zu unterstellen, sofern dem nicht wohlerworbene Rechte entgegenstehen*"; sentenza TAF B-2780/2016 del 19 aprile 2017, consid. 7.1.1, con la giurisprudenza citata). Ne deriva che la questione dell'assenza di abilitazione della ditta individuale può essere risolta applicando la LSR in vigore dal 1° gennaio 2015.

Per riassumere, la LSR in vigore dal 1° gennaio 2015 si applica in relazione al rapporto di revisione dei conti di C. _____ del 2015, e alla questione

dell'assenza di abilitazione della ditta individuale. Per il resto, si applica la LSR in vigore fino al 31 dicembre 2014.

Ciò posto, i singoli articoli della LSR che trovano applicazione in concreto (cfr. qui di sotto), sono rimasti pressoché immutati, per cui le menzionate modifiche legislative non influiscono sul giudizio della causa. Lo stesso discorso vale per le disposizioni, applicabili in concreto, 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 (Messaggio concernente la modifica del Codice delle obbligazioni [obbligo di revisione nel diritto societario] e la legge federale sull'abilitazione e la sorveglianza dei revisori del 23 giugno 2004, di seguito: Messaggio LSR, FF 2004 3545 segg.; 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 adempiono 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 la revoca dell'abilitazione è 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 cosiddetta nozione giuridica indeterminata, concretizzata dall'art. 4 OSRev, ma per il resto soggetta ad interpretazione (sentenze 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 in osservanza della giurisprudenza che il Tribunale federale ha sviluppato in tale ambito (sentenze del Tribunale federale 2C_505/2010 del 7 aprile 2011, consid. 4.2, e 2C_834/2010 dell'11 marzo 2011, consid. 3.2; sentenza TAF B-5065/2011 del 3 maggio 2012, consid. 3.3).

Per la garanzia di un'attività di controllo ineccepibile vanno, in principio, considerati diversi elementi quali l'integrità, la scrupolosità e l'accuratezza irreprensibile, intesi come componenti specifiche professionali della reputazione, oppure la stima, il rispetto e la fidatezza, intese come caratteristiche generali (sentenza del Tribunale federale 2C_834/2010 dell'11 marzo 2011, consid. 3.2; URS BERTSCHINGER, in: Rolf Watter / Urs Bertschinger (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 e un comportamento corretto nelle relazioni d'affari, con cui si intendono in primo luogo l'osservanza dell'ordinamento giuridico, segnatamente del diritto in materia di revisione, del diritto civile e penale e il rispetto del principio della buona fede (sentenza del Tribunale federale 2C_834/2010 dell'11 marzo 2011, consid. 3.2; sentenza 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 e segg., e sentenza TAF B-5115/2009 del 12 aprile 2010, consid. 2.2).

Infine, la giurisprudenza ha precisato che i motivi della 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 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 avveratesi anteriormente (sentenza del Tribunale federale 2C_834/2010 dell'11 marzo 2011, consid. 6.2, in riferimento alla dimensione temporale) o di fatti recenti. Devono essere considerate anche circostanze personali attenuanti, come ad esempio la capacità di valutazione del carattere illecito del comportamento, il risarcimento e la riparazione del danno (in analogia all'art. 53 del Codice penale svizzero [CP, RS 311.0]), il ripristino dello stato conforme al diritto o il carattere eccezionale della mancanza (sentenza TAF B 4465/2010 del 3 novembre 2011, consid. 4.2.4, con ulteriori riferimenti), nonché il tempo trascorso dalle violazioni commesse (sentenza 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 egli 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 Tribunale federale 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 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.

Riguardo al fatto di aver ommesso di chiedere l'abilitazione per la sua ditta individuale, bisogna determinare se si tratti di una violazione del diritto della revisione tale da dover considerare che il ricorrente non adempie più le condizioni per la sua abilitazione in quanto persona fisica e, nell'affermativa, quale misura debba essere pronunciata (art. 5 e 17 cpv. 1 LSR).

8.1 In aggiunta alle disposizioni generali applicabili, menzionate ai consid. 6 e 7 precedenti, 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, 3 cpv. 1 e 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 e b nonché 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 a 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 (cfr. consid. A.a), è stato iscritto nel registro di commercio, dal 3 luglio 2008 al 20 gennaio 2016, quale titolare della ditta individuale “A._____”, la quale, avente per unico scopo l'esercizio di un’*“attività di revisione”*, non disponeva tuttavia della necessaria abilitazione (cfr. consid. A.b). Ciò posto, dagli atti risulta che il ricorrente ha compilato e firmato, sotto l'intestazione della sua ditta individuale “A._____”, ossia come indipendente, solamente le relazioni di revisione relative ai conti 2013 e 2014 di C._____ (cfr. le lettere del ricorrente all'assemblea generale di C._____, del 29.8.2014 e del 30 settembre 2015 [doc. 7.3 e 7.4]).

Ora, questa fattispecie in sé non appare, a prima vista, configurare una violazione tale da ritenere che il ricorrente non adempia più, unicamente in base alle dette circostanze, la condizione dell'incensurabilità secondo l'art. 5 cpv. 1 lett. a LSR. In questo senso, la questione se si debba pronunciare una revoca o piuttosto, in caso di sproporzionalità della stessa, un ammonimento, secondo l'art. 17 cpv. 1 LSR in vigore dal 1° gennaio 2015, può rimanere per il momento aperta, nella misura in cui una valutazione d'insieme del caso, comprese le violazioni sostanziali del diritto della revisione, sarà effettuata ai consid. 9 a 12.

9.

È ora necessario abordare la questione della buona reputazione del ricorrente alla luce delle inadempienze che l'ASR gli rimprovera sotto il

profilo della distinzione tra il diritto della revisione ordinaria e il diritto della revisione limitata.

9.1 In aggiunta alle disposizioni della LSR e dell'OSRev, menzionate ai consid. 6 e 7 precedenti, trovano applicazione anche le regole del CO che si rapportano alla revisione. In proposito, 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).

9.2 Più in dettaglio, 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) esista 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 professionale; 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).

9.3 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).

9.4 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).

9.5 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 TAF B-6585/2013 del 27 agosto 2014, consid. 12.1).

9.5.1 Come esposto dall'ASR (decisione impugnata, §§ 11 a 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 corrispondano 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).

9.5.2 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).

9.5.3 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).

10.

10.1 In concreto, 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 C. _____]*" (ricorso, lett. D). In questo senso è pacifico che il ricorrente non fa valere l'accertamento inesatto o incompleto di 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.

10.2 Come si può evincere, per esempio, dal doc. 7.4 (revisione dei conti 2014 di C. _____), 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 non ha tale qualifica, è indubbio che i potenziali lettori (azionisti, investitori e creditori) di tale rapporto di revisione partiranno dal presupposto, sbagliato, che esso è stato redatto da un perito revisore e che, in quanto tale, risulta essere affidabile per, ad esempio, prendere determinate decisioni o compiere particolari negozi giuridici.

10.3 Va inoltre rilevato che l'ASR ha posto l'attenzione anche sui rapporti di revisione redatti dal ricorrente in nome e per conto di B. _____, dei quali ha messo in evidenza le insufficienze sotto il profilo della distinzione tra revisione ordinaria e revisione limitata (decisione impugnata, § 16). È dunque giustificato ritenere che i rapporti di revisione di C. _____ non costituiscono un caso isolato, ma che rispecchiano il modo di lavorare usuale del ricorrente. Ad ogni modo, la decisione impugnata poggia essenzialmente sull'analisi dei rapporti di revisione dei conti 2013 e 2014 di C. _____ (decisione impugnata, § 17).

10.4 Ora, 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, 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).

11.

Occorre in seguito verificare se l'ASR abbia correttamente applicato l'art. 17 cpv. 1 LSR pronunciando direttamente la revoca dell'abilitazione, oppure se avesse dovuto dapprima procedere ad una comminazione della revoca o, in relazione al rapporto di revisione dei conti di C._____ del 2015, ad un ammonimento scritto, come concluso in via subordinata dal ricorrente.

Altrimenti detto, si tratta di determinare se la revoca in sé corrisponda in concreto ai requisiti della proporzionalità.

11.1 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).

Rispetto alla regola dell'*idoneità* bisogna rilevare che 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 Tribunale federale 2C_505/2010 del 7 aprile 2011, consid. 4.3, e 2C_528/2016, consid. 7.1; cfr. anche, a titolo

illustrativo, sentenze TAF B-2440/2008 del 16 luglio 2008, consid. 6.3, e B-2807/2008 del 7 aprile 2011, consid. 5.2.4).

Siccome l'idoneità della revoca dell'abilitazione, quale misura per ristabilire la fiducia del pubblico nella qualità e affidabilità dei servizi di revisione, è contemplata dalla legge stessa, questo Tribunale non può che constatarla anche nel caso concreto (art. 190 Cost.).

11.2 In summo, la *revoca in sé* dell'abilitazione, non essendo applicabili nella fattispecie misure meno incisive, quali la comminatoria o l'ammonimento, deve essere riconosciuta non solo idonea, ma anche necessaria e conforme all'interesse pubblico.

12.

Stabilito che la revoca in sé corrisponde ai requisiti della proporzionalità, importa ora determinare se la sua *durata* di quattro anni è necessaria e conforme all'interesse pubblico o se, sotto il profilo di questi due criteri, non si debba piuttosto preferire una durata inferiore.

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, § 28).

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 TAF B-786/2011 del 28 giugno 2011 [revisioni contabili per istituti di previdenza senza l'abilitazione di perito revisore] e B-853/2011 del 27 luglio 2012), ad un anno e sei mesi (sentenza TAF B-3409/2016 del 26 marzo 2018 [violazione delle regole sull'indipendenza]), due anni (sentenze TAF B-437/2014 del 18 settembre 2015 [redazione di un'attestazione 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]), tre anni (sentenze TAF B-5431/2013 del 7 gennaio 2015 [violazione delle regole sull'indipendenza], e B-5373/2012 del 25 luglio 2013), cinque anni (sentenze TAF B-6585/2013 del 27 agosto 2014, e B-1577/2015 del

17 agosto 2015 [violazione di norme elementari della revisione in ambito della previdenza professionale]) e pure illimitate (sentenze TAF B-1355/2011 del 5 ottobre 2011 [più violazioni delle regole fondamentali sull'indipendenza], B-4137/2010 del 17 ottobre 2011 e B-7348/2009 del 3 giugno 2010), nonché un ammonimento scritto combinato con una comminatoria di revoca (sentenza 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]).

Si noti ancora 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 (sentenza del Tribunale federale 2C_927/2011 dell'8 maggio 2012, consid. 3.5.3, e sentenza TAF 437/2014 del 18 settembre 2015, consid. 14.3.3).

12.2 Ora, 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), nonché, in particolare, degli art. 729a cpv. 2 e 729b cpv. 1 n. 1 CO (confusione tra revisione limitata e revisione ordinaria).

In proposito, l'ASR ritiene che queste violazioni, come da essa accertate (decisione impugnata, §§ 16 a 20), devono essere considerate *“gravi, se non molto gravi [...]”*, e che *“una revoca della durata di uno, due o addirittura tre anni non permette di raggiungere lo scopo perseguito dalla legge [...]”*, per concluderne che *“la regola della necessità è pertanto rispettata”* (decisione impugnata, § 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 B._____, 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, §§ 31 e 32). L'ASR ne conclude che la revoca per la durata di quattro anni *“è perfettamente giustificata dalle circostanze e rispetta il principio di proporzionalità”* (decisione impugnata, § 33).

12.3 Questa motivazione della durata di quattro anni della revoca non riesce a convincere, e ciò a causa del suo carattere non dimostrativo.

12.3.1 Innanzitutto, nel verificare il rispetto dei requisiti della proporzionalità, l'ASR non distingue chiaramente tra la revoca e la durata della revoca. In questo modo, leggendo la decisione impugnata, si ha l'impressione che la gravità della revoca, che è la misura più radicale prevista dalla LSR, si rifletta automaticamente nell'apprezzamento della *durata* della revoca, senza che l'ASR proceda ad un'analisi minuziosa dell'applicabilità di ogni durata che, ragionevolmente, potrebbe entrare in linea di conto in funzione delle circostanze della fattispecie. Questa lacuna metodologica si palesa nella frase lapidaria *“una revoca della durata di uno, due o addirittura tre anni non permette di raggiungere lo scopo perseguito dalla legge”* (decisione impugnata, § 30).

12.3.2 Secondariamente, in parziale sovrapposizione con quanto appena detto, l'ASR non spiega minimamente per quali ragioni una durata inferiore a quattro anni non potrebbe permettere al ricorrente di ripristinare la sua reputazione, la sua incensurabilità, con il conseguente raggiungimento dello scopo perseguito dalla legge, che è quello, conviene ricordarlo, di *“assicurare che i servizi di revisione siano forniti conformemente alle prescrizioni e ai requisiti di qualità”* (art. 1 cpv. 2 LSR). In proposito, l'ASR tralascia, quasi per principio, le durate di uno, due e tre anni, omettendo di fornire i necessari argomenti giustificativi che permettano di capire i motivi per cui il mancato ossequio della garanzia di un'attività irreprensibile da parte del ricorrente non potrebbe essere sanato dopo uno, due o tre anni di esclusione dall'esercizio dell'attività di revisore abilitato.

12.3.3 In terzo luogo, l'ASR non si confronta estesamente con la giurisprudenza relativa alla durata delle revoche, per tentare di rendere intelligibile, in un'ottica comparativa, la sua scelta di pronunciare una revoca di quattro anni. Ora, pur tenendo in debito conto le peculiarità di ogni singolo caso e la notevole diversità delle soluzioni giurisprudenziali, se l'ASR avesse svolto quest'analisi, perlomeno a titolo analogico, la motivazione della decisione impugnata avrebbe prevedibilmente guadagnato in chiarezza e fondatezza.

12.3.3.1 Alla luce delle sentenze menzionate al consid. 12.1, 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 B-786/2011, è stata pronunciata una

revoca di un solo anno dell'abilitazione di perito revisore, grazie anche 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 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; nella sentenza B-2780/2016, una società di revisione Sagl è stata oggetto di un ammonimento scritto con comminazione di revoca, e ciò anche in ragione del fatto che la stessa aveva, nel frattempo, regolarizzato la sua situazione. Per il resto, le altre sentenze citate al consid. 12.1 mostrano, tendenzialmente, che le revoche per periodi di tre o più anni concernono violazioni delle regole sull'indipendenza, ad eccezione di un caso, che qui può interessare maggiormente degli altri, relativo a violazioni di regole sostanziali della revisione (sentenze TAF B-6585/2013 e B-1577/2015; cfr. consid. 12.3.3.2 qui di seguito).

12.3.3.2 Per quanto concerne i criteri a cui devono obbedire i rapporti di revisione, proficuo è il confronto con le sentenze TAF B-6585/2013 e B-1577/2015, vertenti sulla stessa fattispecie. In questo caso, 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 ("*fachliche Kompetenz*"), 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 TAF B-6585/2013, consid. F e 7). Non bisogna inoltre dimenticare, come circostanza aggravante, che si trattava di revisioni in ambito della previdenza professionale.

12.3.3.3 Ora, nella decisione qui impugnata, non si ritrovano simili considerazioni per fondare la durata di quattro anni della revoca: l'ASR non pretende, in effetti, che le inadempienze accertate derivino dal fatto che il ricorrente ignori, perlomeno parzialmente, i principi di base della revisione contabile o che il suo modo di lavorare riveli lacune conoscitive tali da essere difficilmente colmabili a medio termine. E anche nella sua risposta al ricorso, riferendosi alla revisione dei conti 2013 e 2014 di C._____,

l'ASR rileva essenzialmente che *“l'operato del ricorrente non è conforme agli standard di revisione applicabili”* e che *“le lacune constatate vanno al di là di semplici irregolarità formali”* (risposta, pag. 3), lasciando l'impressione che si tratti più di una negligenza nell'eseguire il proprio lavoro, senza la dovuta attenzione, che non di una grave incompetenza derivante da lacune conoscitive colmabili solo a lungo termine. Questo significa che le dette inadempienze non possono essere assimilate, in definitiva, ad una violazione grave del diritto della revisione, ma *mediamente grave*, da cui deriva, in applicazione dello schema dell'ASR (cfr. consid. 12.1), che la durata della revoca è suscettibile di essere fissata, in linea di massima, ad uno o due anni.

12.4 Sulla scorta di quanto precede, si deve concludere che la durata di quattro anni della revoca pronunciata dall'ASR, anche tenendo conto dell'assenza di abilitazione della ditta individuale, non soddisfa i requisiti della proporzionalità.

Bisogna dunque determinare, alla luce delle circostanze della fattispecie, se sia più consono pronunciare, con riferimento indicativo allo schema dell'ASR, una revoca di un anno o una revoca di due anni. Ora, valutando il caso nel suo insieme, come sottolineato in precedenza (cfr. consid. 8.4), una revoca di un solo anno non appare idonea al raggiungimento dello scopo d'interesse pubblico fissato dall'art. 1 cpv. 2 LSR, nella misura in cui la brevità di tale durata non è prevedibilmente atta a garantire che il ricorrente ripristini la sua reputazione e corregga il suo modo di lavorare in funzione delle esigenze di legge. Infatti, prendendo come termine di paragone la fattispecie relativa alla sentenza TAF B-786/2011 (cfr. consid. 12.1), in cui 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, si deve constatare che la combinazione delle violazioni qui rimproverate al ricorrente (ditta individuale senza abilitazione, confusione tra revisione ordinaria e revisione limitata) ha un peso specifico superiore a quello della violazione relativa all'assenza di abilitazione di perito revisore. Entrambi i casi si caratterizzano per l'assenza di un'abilitazione necessaria (aspetto formale), a cui si aggiunge però, nella fattispecie in esame, la violazione del diritto sostanziale della revisione sotto il profilo sia del CO che della LSR (aspetto materiale). Ne deriva pertanto, in concreto, l'inidoneità di una revoca di un solo anno.

Rimane così, secondo lo schema dell'ASR, la revoca di due anni. Ora, diversamente dalla durata di un anno, si può presumere, ragionevolmente,

che un periodo di due anni sia sufficiente a permettere al ricorrente di ristabilire la sua reputazione e di conformare l'esercizio della sua attività di revisore abilitato ai requisiti di legge. Una revoca di due anni è inoltre necessaria rispetto, per esempio, ad una revoca di tre anni, immaginabile se non si dovesse tenere conto dello schema dell'ASR, nella misura in cui sarebbe meno pregiudizievole degli interessi privati del ricorrente, intaccati dal suo allontanamento dal mercato della revisione. Peraltro, è indubbio che l'interesse pubblico ad impedire il ricorrente di fornire servizi di revisione durante due anni, debba prevalere sull'interesse privato di quest'ultimo a potere continuare la sua attività senza questa interruzione.

Pertanto, una revoca di due anni dell'abilitazione di revisore si rivela essere proporzionata.

13.

Di conseguenza, non resta che constatare che l'ASR, nel pronunciare una revoca di quattro anni dell'abilitazione del ricorrente all'esercizio della funzione di revisore, ha oltrepassato il proprio potere d'apprezzamento (art. 49 lett. a PA), violando il principio della proporzionalità. Ne discende che, nonostante il petito si limiti a chiedere l'annullamento puro e semplice della decisione impugnata o la pronuncia di un avvertimento, il ricorso deve essere parzialmente accolto e il punto 1 del dispositivo della decisione impugnata riformato, nel senso che la durata della revoca è ridotta a due anni.

14.

14.1 Le spese processuali sono di regola messe a carico della parte soccombente e, in caso di soccombenza parziale, sono ridotte (art. 63 cpv. 1 PA). Esse comprendono la tassa di giustizia e i disborsi (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).

In concreto, tenuto conto della decisione incidentale del 22 dicembre 2016 (restituzione dell'effetto sospensivo) e dell'onere di lavoro per trattare la procedura di merito, che vede il ricorrente parzialmente vincente, le spese processuali sono fissate a fr. 3'000.–, dimodoché, considerato l'anticipo già versato di fr. 4'000.–, fr. 1'000.– saranno restituiti al ricorrente dopo il passaggio in giudicato della presente sentenza.

14.2 Se ammette l'impugnativa in tutto o in parte, l'autorità di ricorso può assegnare al ricorrente un'indennità per le spese indispensabili e relativamente elevate che ha sopportato (art. 64 cpv. 1 PA). Da notare che le autorità federali, come autorità di prima istanza, non hanno diritto, per principio, ad indennità a titolo di ripetibili (art. 7 cpv. 3 TS-TAF).

In concreto, considerato che il ricorrente ha agito per il tramite di un rappresentante professionale, per cui ha dovuto sostenere spese indispensabili e relativamente elevate, ma che non ha però dettagliato in una nota d'onorario, è giustificato assegnargli, in base agli atti di causa (in particolare, la brevità e la succinta motivazione del ricorso), un'indennità ridotta per spese ripetibili di fr. 1'800.–, a carico dell'ASR (art. 7 a 14 TS-TAF).

Per questi motivi, il Tribunale amministrativo federale pronuncia:

1.

Il ricorso è parzialmente accolto e il punto 1 del dispositivo della decisione impugnata è riformato, nel senso che la durata della revoca dell'abilitazione del ricorrente all'esercizio della funzione di revisore è ridotta a due anni.

2.

Per il resto, il ricorso è respinto.

3.

Le spese processuali sono fissate a fr. 3'000.– e dedotte dall'anticipo di fr. 4'000.– versato dal ricorrente. I rimanenti fr. 1'000.– saranno restituiti al ricorrente dopo il passaggio in giudicato della presente sentenza.

4.

Al ricorrente è attribuita un'indennità per spese ripetibili di fr. 1'800.–, a carico dell'autorità inferiore.

5.

Comunicazione:

- al ricorrente (atto giudiziario; allegato: formulario "indirizzo per il pagamento");
- all'autorità inferiore (n. di rif. ...; atto giudiziario).

Il presidente del collegio:

Il cancelliere:

Pietro Angeli-Busi

Dario Quirici

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: 21 giugno 2018