



Corte II

B-\_\_\_\_\_

## Sentenza del 27 aprile 2016

Composizione

Giudici Francesco Brentani (presidente del collegio),  
Philippe Weissenberger, Ronald Flury,  
cancelliere Dario Quirici.

Parti

A. \_\_\_\_\_,

...,

patrocinato dall'avv. Federico Domenghini,  
Schumacher von Segesser Rebsamen Domenghini,  
Kapellplatz 1, 6004 Lucerna,  
ricorrente,

contro

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

Oggetto

Revisione - revoca dell'abilitazione.

**Fatti:****A.**

Mediante decisione emanata il 19 febbraio 2009 dall'Autorità federale di sorveglianza dei revisori (di seguito, l'ASR o l'autorità inferiore), A.\_\_\_\_\_ (di seguito, il ricorrente) ha ottenuto l'abilitazione ad esercitare la funzione di revisore, con iscrizione in tale qualità, a decorrere dalla notifica della decisione, nell'apposito registro pubblico dei revisori (n. di registro 105 528).

**B.**

**B.a** Nel corso d'investigazioni intraprese all'inizio del 2015, l'ASR ha constatato che il ricorrente era amministratore unico e membro unico della direzione di B.\_\_\_\_\_ SA (CHE-...), società di revisione appartenente a C.\_\_\_\_\_ SA (CHE-...) insieme alle società D.\_\_\_\_\_ SA (CHE-...), E.\_\_\_\_\_ SA (CHE-...), F.\_\_\_\_\_ SA (CHE-...), G.\_\_\_\_\_ SA (CHE-...) e H.\_\_\_\_\_ SA (CHE-...). In questo quadro l'ASR ha evidenziato che il ricorrente aveva svolto dal 2008, e almeno fino al 2013, senza fatturare le sue prestazioni, la revisione limitata dei conti annuali di G.\_\_\_\_\_ SA e H.\_\_\_\_\_ SA, e che un membro della direzione di D.\_\_\_\_\_ SA, con diritto di firma individuale, operava pure come collaboratore di revisione di B.\_\_\_\_\_ SA, occupandosi del controllo di qualità delle revisioni eseguite dal ricorrente.

**B.b** Mediante messaggio elettronico del 19 giugno 2015, l'ASR ha informato il ricorrente di queste risultanze, spiegandogli in sostanza che sembrava proprio fargli difetto l'indipendenza e, di riflesso, la buona reputazione dovute per svolgere l'attività di revisore in modo ineccepibile, e che ciò poteva implicare la necessità di revocargli l'abilitazione, non prima però di avergli permesso di esprimersi in merito.

**B.c** Con un primo messaggio elettronico del 21 giugno 2015, il ricorrente ha affermato che le revisioni dei conti annuali di G.\_\_\_\_\_ SA e H.\_\_\_\_\_ SA erano state fatte *"a scopo interno sbadatamente senza pensare all'indipendenza e senza che le prestazioni di revisione vengano fatturate"*, precisando che le revisioni eseguite non erano obbligatorie e che la maggior parte delle società revisionate erano società di sede senza personale. Su richiesta dell'ASR, il ricorrente ha comunicato, con un secondo messaggio elettronico del 23 giugno 2015, chi era l'azionista unico di C.\_\_\_\_\_ SA. Benché il termine per completare le sue osservazioni scadesse il 15 luglio 2015, il ricorrente non si è più manifestato.

**C.**

Il 24 settembre 2015 l'ASR ha emanato una decisione di revoca per tre anni dell'abilitazione del ricorrente ad esercitare la funzione di revisore, cancellando la relativa iscrizione nel registro pubblico dei revisori (dispositivo, punto 1), con la precisazione che egli rimaneva soggetto agli obblighi di notifica previsti dalla legge durante il periodo di revoca (punto 2), e che doveva saldare un emolumento pari a fr. 3'000.– una volta la decisione cresciuta in giudicato (punto 3).

**D.**

Contro questa decisione il ricorrente è insorto al Tribunale amministrativo federale (TAF) il 22 ottobre 2015, chiedendo, a titolo principale, l'annullamento della stessa, e, in via subordinata, la pronuncia di un ammonimento o la condanna al pagamento di una multa di fr. 1'000.– al posto della revoca, oppure la revoca dell'abilitazione al massimo per un anno. In sintesi, il ricorrente censura l'accertamento incompleto dei fatti e la violazione del diritto federale rispetto all'applicazione alla fattispecie delle nozioni d'"indipendenza in apparenza", di "direzione unica", di "relazione stretta" e di "contratto a condizioni non conformi al mercato", nonché del principio di proporzionalità nel decidere la revoca e nel fissarne la durata, in particolare sotto il profilo della libertà economica.

**E.**

Tramite decisione incidentale del 26 ottobre 2015, questo Tribunale ha invitato il ricorrente a versare un anticipo, equivalente alle presunte spese processuali, di fr. 2'500.– entro il 25 novembre 2015, ciò che è avvenuto puntualmente il 4 novembre 2015, e ha quindi trasmesso all'ASR un esemplare del ricorso, impartendole un termine entro il 4 dicembre 2015 per inoltrare la risposta e produrre l'incarto completo, numerato e corredato di un indice degli atti.

**F.**

L'ASR ha risposto al ricorso il 30 novembre 2015, postulandone il rigetto in base agli stessi argomenti di quelli già esposti nella decisione impugnata, precisati tuttavia in funzione delle censure ricorsuali.

**G.**

Il 1° dicembre 2015 questo Tribunale ha trasmesso al ricorrente un esemplare della risposta dell'ASR, concludendo di principio 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'ASR è un istituto di diritto pubblico con personalità giuridica propria (art. 28 cpv. 2 della legge federale del 16 dicembre 2005 sull'abilitazione e la sorveglianza dei revisori [LSR, RS 221.302], nella nuova versione in vigore dal 1° gennaio 2015), fa quindi parte delle dette autorità (art. 33 lett. e LTAF), e il suo provvedimento del 24 settembre 2015, che non rientra nell'elenco dell'art. 32 LTAF, costituisce una decisione ai sensi dell'art. 5 PA, dimodoché questo Tribunale è competente a giudicare il presente ricorso.

**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. 2'500.—, relativo alle spese processuali, è stato versato nel termine impartito, per cui non sussistono ostacoli all'esame sostanziale del litigio.

## **2.**

**2.1** 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, di principio, all'inadeguatezza (art. 49 e 54 PA).

**2.2** Questo Tribunale accerta d'ufficio i fatti, con l'ausilio, dove necessario, dei mezzi di prova previsti dalla legge, ossia documenti, informazioni delle parti, informazioni o testimonianze di terzi, sopralluoghi e perizie (art. 12 PA: massima inquisitoria), le parti essendo comunque tenute a cooperare in diversi modi (art. 13 cpv. 1, 49 e 52 cpv. 1 PA). Tuttavia, esso procede spontaneamente a constatazioni fattuali complementari rispetto a quanto risulta dagli atti solamente se ciò appare indicato. Esso ammette le prove offerte dalle parti se paiono idonee a chiarire i fatti, apprezzandole liberamente (art. 33 cpv. 1 PA nonché art. 37 e 40 della legge federale del 4 dicembre 1947 di procedura civile [PC, SR 273], in relazione con l'art. 19 PA). Esso è vincolato dalle conclusioni delle parti (principio dispositivo), a meno che siano soddisfatte le condizioni per concedere di più, di meno o un'altra cosa rispetto a quanto richiesto (art. 62 cpv. 1 a 3 PA: massima dell'ufficialità), ma non è vincolato in nessun caso dai motivi del ricorso (art. 62 cpv. 4 PA: principio dell'applicazione d'ufficio del diritto).

## **3.**

**3.1** 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 pag. 446 seg. con riferimento a DTF 130 V 329). Se si tratta di disposizioni formali, vale il principio generale secondo il quale, di regola, siffatte disposizioni 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).

**3.2** In concreto bisogna rilevare che la LSR è entrata in vigore il 1° settembre 2007, e che ha subito, in particolare, una modifica entrata in vigore il 1° gennaio 2013, e un'ulteriore modifica entrata in vigore il 1° gennaio 2015. Tenuto conto che i fatti rimproverati al ricorrente si sono svolti approssimativamente da febbraio 2009 (ottenimento dell'abilitazione ad esercitare la funzione di revisore) a dicembre 2014 (avvio delle

investigazioni dell'ASR all'inizio del 2015), sono applicabili le versioni della LSR in vigore fino alla fine del 2014. Ciò precisato, 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'ordinanza del 22 agosto 2007 sull'abilitazione e la sorveglianza dei revisori (Ordinanza sui revisori, OSRev, RS 221.302.3).

#### **4.**

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 ed ai requisiti di qualità (art. 1 cpv. 2 LSR). La definizione dello scopo è determinante per l'interpretazione della LSR (Messaggio concernente la modifica del Codice delle obbligazioni [obbligo di revisione nel diritto societario] e la legge federale sull'abilitazione e la sorveglianza dei revisori del 23 giugno 2004, di seguito: Messaggio LSR, FF 2004 3545 segg., 3136; RETO SANWALD / LORIS PELLEGRINI, Revision ohne Zulassung, Auswirkungen im Straf-, Verwaltungs- und Zivilrecht, in: Der Schweizer Treuhänder [ST] 2010, pag. 640 segg., 644).

#### **5.**

**5.1** Le persone fisiche e le imprese di revisione che forniscono servizi di revisione necessitano di un'abilitazione (art. 3 cpv. 1 LSR in relazione con l'art. 1 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 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).

**5.2** La sorveglianza sui revisori compete all'ASR (art. 28 cpv. 1 LSR), che decide, su domanda, in merito all'abilitazione di revisori, periti revisori ed imprese di revisione sotto sorveglianza statale (art. 15 cpv. 1 LSR), e tiene un registro, pubblico ed accessibile in Internet, delle persone fisiche e delle imprese di revisione abilitate (art. 15 cpv. 2 LSR). L'ASR può revocare l'abilitazione a tempo determinato o indeterminato a un revisore o perito revisore che non adempie più le condizioni per l'abilitazione di cui agli

articoli 4 a 5 LSR; se le condizioni per l'abilitazione possono essere ristabilite, la revoca gli è dapprima comminata (art. 17 cpv. 1 LSR).

## **6.**

**6.1** 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).

**6.2** L'autorità inferiore dispone di un ampio margine di apprezzamento per esaminare la questione se le mancanze da lei riscontrate pregiudicano la condotta professionale e la buona reputazione del ricorrente e se egli non è in grado di garantire un esercizio degno di fiducia della propria attività di revisione. Tuttavia, la medesima autorità deve sempre osservare il principio della proporzionalità, vale a dire che, per negare la buona reputazione, la mancanza riscontrata deve essere affetta da una certa gravità e deve stare in un rapporto ragionevole con il rifiuto, rispettivamente il ritiro dell'abilitazione (sentenza del Tribunale federale 2C\_505/2010 del 7 aprile 2011 consid. 4.3 con rinvii, citata nelle sentenze TAF B-1355/2011 del 5 ottobre 2011 consid. 4.1.2 e B-5065/2011 del 3 maggio 2012 consid. 3.2).

**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 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 (editori), Basler Kommentar, Revisionsrecht, Basilea 2011, n. 44 ad art. 4 LSR).

A seconda delle circostanze, anche attività che esorbitano da quelle inerenti alla funzione di revisore e perito revisore, sono suscettibili di influenzare l'apprezzamento dell'attività di controllo ineccepibile (DTF 129 II 438 consid. 3.3). Un'attività di controllo ineccepibile richiede competenza tecnica e un comportamento corretto nelle relazioni d'affari, con cui si intendono in primo luogo l'osservanza dell'ordinamento giuridico, segnatamente del diritto in materia di revisione, del diritto civile e penale e il rispetto del principio della buona fede (sentenza del Tribunale federale 2C\_834/2010 dell'11 marzo 2011 consid. 3.2; sentenza 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. 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 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).

**6.4** L'analisi della buona reputazione, rispettivamente della reputazione ineccepibile, deve pure tenere conto delle circostanze attenuanti o positive, e del loro effetto sulla stessa reputazione (sentenza 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 avveratesi anteriormente (sentenza del Tribunale federale 2C\_834/2010 dell'11 marzo 2011 consid. 6.2 in riferimento alla dimensione temporale) o di fatti recenti. Devono essere considerate anche circostanze personali attenuanti, come ad esempio la capacità di valutazione del carattere illecito del comportamento, il risarcimento e la riparazione del danno (in analogia all'art. 53 del Codice penale svizzero del 21 dicembre 1937 [CP, RS 311.0]), il ripristino dello stato conforme al diritto o il carattere eccezionale della mancanza (sentenza 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.**

L'osservanza delle norme in materia di indipendenza dell'ufficio di revisione nel diritto della società anonima, vale a dire gli art. 728 (revisione ordinaria) e 729 (revisione limitata) del Codice delle obbligazioni del 30 marzo 1911 (CO, RS 220), è determinante per l'adempimento della condizione della buona reputazione.

**8.**

**8.1** L'art. 728 CO disciplina l'indipendenza per le società che sottostanno alla revisione ordinaria (art. 727 CO). L'organo di revisione ha l'obbligo di essere indipendente e di formare il suo giudizio di verifica in maniera obiettiva; l'indipendenza non deve essere compromessa né di fatto, né in apparenza (art. 728 cpv. 1 CO). L'art. 728 cpv. 2 CO contiene un catalogo negativo non esaustivo di fattispecie che sono incompatibili con l'indipendenza, le quali concernono tutte le persone che partecipano alla revisione (art. 728 cpv. 3 CO). In particolare, l'ufficio di revisione non deve prestare, alla società da verificare, altri servizi che comportino il rischio di dovere sottoporre a revisione propri lavori, come potrebbe accadere qualora partecipasse all'attività contabile (art. 728 cpv. 2 n. 4 CO; cosiddetto divieto di autoverifica). Altri casi in cui si applica questa disposizione concernono segnatamente l'allestimento di conti annuali, la fornitura di servizi di valutazione, lo sviluppo e l'introduzione di sistemi d'informazione finanziaria e l'esecuzione di una revisione interna (Messaggio LSR 2004 3592). Una relazione stretta del revisore dirigente con un membro del consiglio d'amministrazione, un'altra persona con funzione decisionale o un azionista importante della società da verificare, è incompatibile con l'attività quale ufficio di revisione e quindi inammissibile (art. 728 cpv. 3 CO). In tale contesto, una relazione stretta può risultare da rapporti professionali o personali (Messaggio LSR 2004 3592). L'indipendenza non è data nemmeno se i suoi requisiti non sono adempiuti da persone vicine all'ufficio di revisione, alle persone coinvolte nella revisione, ai membri dell'organo superiore di direzione o amministrazione o ad altre persone con funzione decisionale (art. 728 cpv. 5 CO). Le disposizioni concernenti l'indipendenza si applicano altresì alle società poste sotto una direzione unica con la società da verificare o con l'ufficio di revisione (art. 728 cpv. 6 CO).

**8.2** L'indipendenza non deve essere compromessa né di fatto (cosiddetta "*independence in fact*") né in apparenza ("*independence in appearance*"). L'indipendenza secondo l'apparenza esteriore è di primaria importanza per i terzi in relazione all'obiettivo dell'affidabilità del rendiconto e della

revisione. La revisione di un conto impeccabile effettuata da un ufficio di revisione soggettivamente imparziale è insignificante per i terzi se verso l'esterno la credibilità della revisione è compromessa da circostanze che inducono a dubitare dell'indipendenza dell'ufficio di revisione. Non si esige quindi unicamente l'indipendenza soggettiva e interiore dei revisori, ma anche l'assenza di qualsiasi dubbio circa l'indipendenza sul piano oggettivo ed esteriore. Solo in questo modo i terzi possono confidare nell'affidabilità della revisione e del conto annuale. Rilevare un'indipendenza in apparenza insufficiente di un revisore non significa accusarlo sul piano etico di effettiva parzialità interiore; ciononostante, una siffatta apparenza comporta l'esclusione dell'interessato dall'attività di revisione. Per valutare se vi sia l'apparenza di una carente indipendenza, occorre basarsi sull'apprezzamento delle circostanze da parte di un osservatore medio, sulla scorta dell'esperienza generale di vita (punto di vista puramente esterno e oggettivo). Un'apparenza di carente indipendenza può sorgere, in particolare, in relazione a circostanze personali (Messaggio LSR 2004 3591, 3592 e 3594).

#### **9.**

Per l'ufficio di revisione di una società che sottostà alla revisione limitata (art. 727a CO) valgono, di principio, le medesime esigenze (art. 729 cpv. 1 CO; sentenza TAF B-6372/2010 del 20 aprile 2011 consid. 2.5.4 con rinvii). Secondo la dottrina, malgrado l'art. 729 CO non li elenchi espressamente, i casi incompatibili con l'indipendenza previsti all'art. 728 cpv. 2 CO concernono anche la revisione limitata (ROLF WATTER / CORRADO RAMPINI, IN: HEINRICH HONSELL / NEDIM PETER VOGT / ROLF WATTER [editori], Basler Kommentar, Obligationenrecht II, Art. 530-1186 OR, 3<sup>a</sup> edizione, Basilea 2008, n. 4 ad art. 729; sentenza TAF B-6373/2010 del 20 aprile 2011 consid. 2.5.4) o servono perlomeno da orientamento (Messaggio LSR 2004 4026). A ciò fa eccezione l'art. 729 cpv. 2 CO, che consente all'ufficio di revisione di partecipare all'attività contabile e fornire altri servizi per la società da verificare. Se vi è il rischio di dover verificare propri lavori, esso adotta misure a livello organizzativo e di personale che garantiscano una verifica affidabile (art. 729 cpv. 2 seconda frase CO).

#### **10.**

Il principio secondo cui l'indipendenza dell'ufficio di revisione non deve essere compromessa, né di fatto né in apparenza, esisteva già nel diritto previgente, anche se, contrariamente ad oggi, non era espressamente contenuto in una base legale (sentenza TAF B-4137/2010 del 17 settembre 2010 consid. 4.1). Tale principio, sancito pure nelle Direttive sull'indipendenza della Camera fiduciaria ([www.treuhand-kammer.ch](http://www.treuhand-kammer.ch)),

valeva e vale ancora oggi anche per le persone esterne a questa associazione di categoria: si tratta di una linea guida finalizzata a garantire un'attività di revisione regolare e, malgrado non abbia forza di legge, costituisce un criterio oggettivo da rispettare per assicurare un'attività diligente (DTF 131 III 38 consid. 4.2.4). Già sotto l'egida del diritto vigente dal 1992 al 2007, i revisori dovevano essere indipendenti dalle società da verificare e dagli azionisti e organi di maggioranza di queste ultime (art. 727c cpv. 1 vOR nella versione del 4 ottobre 1991 [RU 1992 774], in vigore dal 1° luglio 1992 fino al 31 dicembre 2007 [RU 2007 4791, 4839]); con tale obbligo si intendeva la capacità del revisore di agire liberamente, senza essere controllato ed influenzato dalla società da verificare, rispettivamente dai loro organi responsabili, e di apparire allo stesso modo nelle relazioni esterne (DTF 131 III 38 consid. 4.2). Ai revisori non era permesso di essere dipendenti della società da verificare, né di eseguire per quest'ultima attività inconciliabili con il mandato di revisione.

## 11.

**11.1** In concreto l'ASR ha accertato pacificamente che il ricorrente, amministratore unico e membro unico della direzione di B.\_\_\_\_\_ SA, ha svolto dal 2008, e almeno fino al 2013, senza fatturare le sue prestazioni, la revisione limitata dei conti annuali di G.\_\_\_\_\_ SA e di H.\_\_\_\_\_ SA, e ciò sotto il controllo di un membro della direzione di D.\_\_\_\_\_ SA, avente diritto di firma individuale. Considerato che tutte e quattro le società erano peraltro detenute da C.\_\_\_\_\_ SA, questo significa che il ricorrente ha verificato per più anni i conti di due società appartenenti allo stesso gruppo dell'ufficio di revisione per il quale egli lavorava, sotto la supervisione di un membro della direzione di un'altra società del gruppo. Date queste circostanze è indubbio, e ciò non abbisogna di particolari spiegazioni, che, dal punto di vista dell'apparenza esteriore in generale, l'indipendenza del ricorrente, come revisore di G.\_\_\_\_\_ SA e di H.\_\_\_\_\_ SA in seno al gruppo C.\_\_\_\_\_ SA, non poteva che essere compromessa agli occhi di un osservatore medio secondo l'esperienza di vita generale, poco importando la natura della revisione, ordinaria o limitata (art. 728 cpv. 1 e 729 cpv. 1 CO [clausole generali]). A questo proposito occorre notare che il ricorrente si limita a sottolineare genericamente l'identità degli art. 728 cpv. 1 e 729 cpv. 1 CO, e a rilevare che "*il capoverso 2 [delle due disposizioni] è diametralmente opposto [...]*" (ricorso, § 30), rinviando per il resto alle sue considerazioni sugli art. 728 cpv. 2 e 729 cpv. 2 CO nel prosieguo del ricorso (cfr. sotto, consid. 11.2 e 11.3).

Ne deriva che, sotto il profilo dell'indipendenza in apparenza intesa generalmente, l'ASR ha accertato i fatti e applicato il diritto federale correttamente.

**11.2** Più in particolare, l'ASR ha ravvisato una mancanza riguardo all'indipendenza in apparenza nel fatto che la qualità delle revisioni del ricorrente fosse controllata da un membro della direzione di D.\_\_\_\_\_ SA, con diritto di firma individuale, constatando quindi l'esistenza di "una relazione stretta del revisore dirigente [il ricorrente] con [...] un'altra persona con funzione decisionale [il membro della direzione di D.\_\_\_\_\_ SA]" (art. 728 cpv. 2 n. 3 CO). Contestando questo ragionamento, il ricorrente si avvale, sul piano teorico, della distinzione tra revisione ordinaria e revisione limitata in riferimento, essenzialmente, ad alcuni contributi dottrinali che esprimono un'opinione minoritaria rispetto all'opinione maggioritaria, rispecchiata nella giurisprudenza, secondo cui i due tipi di revisione sottostanno, di principio, alle stesse esigenze formulate, a titolo non esaustivo, all'art. 728 cpv. 2 CO (cfr. sopra, consid. 8). Peraltro, al termine della sua disquisizione il ricorrente si limita a concludere, senza rapportarsi concretamente alle specificità della sua causa, che *"l'indipendenza nel caso della revisione limitata dev'essere quindi valutata da un'ottica meno categorica e più differenziata [...] Di conseguenza, il concetto di reputazione incensurabile deve essere interpretato tenendo conto della realtà delle piccole e medie imprese"* (ricorso, §§ 33 e 34). Ora, la relazione tra il ricorrente e il membro della direzione di D.\_\_\_\_\_ SA che controllava le sue revisioni non può che essere qualificata, perlomeno sul piano professionale, di "stretta", come l'ASR ha provato a sufficienza. E ciò a maggior ragione se si considera la questione alla luce del criterio della "direzione unica" (art. 728 cpv. 6 CO), visto che B.\_\_\_\_\_ SA, per la quale il ricorrente eseguiva le revisioni, apparteneva a C.\_\_\_\_\_ SA unitamente a D.\_\_\_\_\_ SA e alle due società di cui verificava i conti annuali, ossia G.\_\_\_\_\_ SA e H.\_\_\_\_\_ SA. In proposito il ricorrente si limita a pretendere in maniera generale e poco convincente, sempre in base alla distinzione tra revisione ordinaria e revisione limitata interpretata a modo suo, che *"la parentela in essere dovuta alla struttura societaria [di gruppo] non va forzosamente a precludere l'indipendenza di fatto o in apparenza dell'ufficio di revisione"* (ricorso, § 41).

Ne discende che, anche rispetto alle nozioni legali di "relazione stretta" e di "direzione unica", l'ASR ha accertato i fatti e applicato il diritto federale correttamente, per cui le censure del ricorrente si rivelano, per quanto sostanziate, infondate.

**11.3** L'ASR ha intravisto inoltre una mancanza rispetto all'indipendenza in apparenza nel fatto che il ricorrente avesse svolto la revisione dei conti annuali di G.\_\_\_\_\_SA e di H.\_\_\_\_\_SA gratuitamente, rilevando così "la conclusione di un contratto a condizioni non conformi al mercato [...]" (art. 728 cpv. 2 n. 6 CO). Questo modo di vedere non si presta a critiche, se si considera che, per i mandati di revisione, la mercede è, nei casi difficilmente immaginabili in cui non sia stata stipulata, "voluta dall'uso" (art. 394 cpv. 3 CO), per cui un mandato gratuito nel campo della revisione non può che essere sospetto sotto il profilo dell'indipendenza in apparenza. Peraltro, il ricorrente non può trarre nulla a proprio favore dal fatto che le sue prestazioni di revisione non erano state fatturate "*sbadatamente*" (messaggio elettronico del 21 giugno 2015), ossia per disattenzione, senza contare che, nella sua impugnativa, egli si limita a negare, brevemente e semplicemente, la problematicità della gratuità delle sue prestazioni di revisione (ricorso, § 48).

Se ne evince che, pure sotto questo punto di vista, l'ASR ha accertato i fatti e applicato il diritto federale correttamente, dimodoché le censure del ricorrente risultano, per quanto sostanziate, infondate.

**11.4** Alla luce di quanto precede, la revoca dell'abilitazione di revisore del ricorrente è stata pronunciata dall'ASR in base ad un accertamento corretto dei fatti e in conformità con l'art. 5 cpv. 1 lett. a in relazione con l'art. 17 cpv. 1 LSR e gli art. 728 e 729 CO, nonché nel rispetto della giurisprudenza applicabile e della dottrina dominante.

## **12.**

Si tratta ora di verificare se la revoca in sé, e la sua durata di tre anni, corrispondano in concreto, tenuto conto dell'ampio margine d'apprezzamento dell'ASR (cfr. sopra, consid. 6.2), ai requisiti della proporzionalità, ciò che il ricorrente nega.

## **13.**

**13.1** In generale, l'attività dello Stato deve rispondere al pubblico interesse ed essere proporzionata allo scopo (art. 5 cpv. 2 della Costituzione federale della Confederazione svizzera del 18 aprile 1999 [Cost], RS 101). In particolare, l'autorità non può adoperare un mezzo coattivo più rigoroso di quanto richiesto dalle circostanze (art. 42 PA). Da un punto di visto analitico, il principio della proporzionalità viene suddiviso in tre regole: l'idoneità, la necessità e la proporzionalità in senso stretto (DTF 136 I 17 consid. 4.4, 135 I 246 consid. 3.1, 130 II 425, consid. 5.2 e 124 I 40 consid.

3e). La prima impone che la misura scelta sia atta al raggiungimento dello scopo d'interesse pubblico fissato dalla legge (DTF 128 I 310 consid. 5b/cc), la seconda che, tra più misura idonee, si scelga quella che incide meno fortemente sui diritti privati (DTF 130 II 425 consid. 5.2), e la terza, detta anche regola della preponderanza dell'interesse pubblico, che l'autorità proceda alla ponderazione tra l'interesse pubblico perseguito e il contrapposto interesse privato, valutando quale dei due deve prevalere in funzione delle circostanze (DTF 129 I 12 consid. 6 a 9).

**13.2** 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 (sentenza del Tribunale federale 2C\_505/2010 del 7 aprile 2011 consid. 4.3; sentenze TAF B-2807/2008 del 7 aprile 2011 consid. 5.2.4 e B 2440/2008 del 16 luglio 2008 consid. 6.3). 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).

### **13.3**

**13.3.1** Rispetto alla regola della necessità occorre sottolineare che le altre misure, di natura diversa dalla revoca e meno incisive, previste dalla LSR, non sono suscettibili di applicarsi nel presente caso. Infatti, per quanto riguarda la comminatoria, prevista all'art. 17 cpv. 1 LSR, essa non entra in linea di conto, dal momento che il ricorrente, malgrado l'incomprensione che manifesta in proposito (ricorso, § 54), non avrebbe potuto ristabilire immediatamente le condizioni per l'abilitazione in ragione della gravità delle violazioni dell'obbligo d'indipendenza e del fatto che esse duravano ormai dal 2008 (sentenza TAF B-853/2011 del 27 luglio 2012 consid. 5). Relativamente all'ammonimento, consacrato all'art. 18 LSR, misura richiesta dal ricorrente a titolo sussidiario, ma senza un'idonea motivazione (ricorso, §§ 60 e 66), esso concerne unicamente le persone fisiche attive

per conto di imprese di revisione sotto sorveglianza statale (sentenza TAF B-3988/2010 del 31 maggio 2011 consid. 3.3), ipotesi non realizzata in concreto. Quanto alla proposta del ricorrente di sanzionarlo con una multa di fr. 1'000.—, questa misura non è prevista dalla LSR, per cui la questione del suo eventuale carattere necessario non si pone nemmeno. Ne discende che la revoca dell'abilitazione, non essendo applicabili nella fattispecie alternative meno incisive, quali la comminatoria o l'ammonimento, deve essere riconosciuta anche come necessaria.

**13.3.2** In relazione alla durata di tre anni della revoca l'ASR ha optato per questa soluzione in base allo schema che adotta abitualmente in funzione delle diverse fattispecie, secondo il quale le violazioni gravi della legislazione sulla revisione comportano una revoca di una durata di tre o quattro anni (decisione del 24 settembre 2015, § 10.6). Ora, come si è mostrato in precedenza, il ricorrente ha violato in modo grave le regole sull'indipendenza perlomeno in apparenza, senza che siano riscontrabili circostanze attenuanti, a meno che si voglia considerare come tale il fatto di non conformarsi ai requisiti di legge per una pretesa "sbadataggine". Perciò, non entrando chiaramente in linea di conto una durata inferiore a tre anni, la revoca pronunciata dall'ASR deve essere riconosciuta, anche sotto il profilo della sua durata, come necessaria.

**13.4** Rispetto alla regola della proporzionalità in senso stretto, il ritiro dell'abilitazione per tre anni influisce senza ombra di dubbio sull'attività professionale del ricorrente, e quindi in una certa misura anche sulla sua libertà economica (art. 27 Cost), ma non è assimilabile ad un divieto d'esercizio della sua professione (sentenza TAF B 7689/2009 del 21 luglio 2010 consid. 5.4). Egli può infatti continuare a fornire tutti quei servizi che non sono riservati dalla legge a periti revisori e revisori abilitati (art. 2 lett. a LSR), come per esempio la revisione dei conti di un'associazione di piccola o media importanza o di società che impiegano meno di dieci persone a tempo pieno, le quali, al posto di rinunciare completamente alla revisione ("opting out"), hanno deciso di sottoporre i loro conti annuali ad un controllo autonomo che non deve necessariamente soddisfare le disposizioni legali ("opting down"; Messaggio LSR 2004 3575 e 3576). In virtù della sua esperienza nel campo della revisione è indubbio che il ricorrente potrebbe continuare ad esercitare la sua professione per B.\_\_\_\_\_ SA, il cui scopo sociale è relativamente ampio (revisione e consulenza aziendale), o per un altro datore di lavoro, oppure in modo indipendente come consigliere o per conto di un'impresa abilitata, in quest'ultimo caso, però, senza poter firmare i rapporti di revisione in qualità di revisore responsabile ai sensi dell'art. 6 cpv. 1 lett. c LSR (sentenza TAF

B-2807/2008 del 19 agosto 2008 consid. 5.2.4). Così stando le cose, la prevalenza dell'interesse pubblico all'erogazione di servizi di revisione contabile di qualità ineccepibile, ristabilita mediante la revoca dell'abilitazione, per la tutela delle persone interessate (azionisti, investitori e creditori), non prevarica gli interessi privati professionali del ricorrente in modo inammissibile ("Zumutbarkeit"), dimodoché la preponderanza dell'interesse pubblico è data.

**13.5** Di conseguenza, la revoca dell'abilitazione del ricorrente all'esercizio della funzione di revisore, pronunciata dall'ASR per la durata di tre anni, non risulta, anche rispetto alla prassi amministrativa e giudiziaria, essere sproporzionata (cfr., per esempio, le sentenze TAF B-786/2011 del 28 giugno 2011, B-4251/2012 del 23 settembre 2013 e B-2765/2013 del 20 marzo 2014). Da notare che questa prassi parte dal presupposto che il venir meno della garanzia di un'attività irreprensibile, a causa della violazione delle regole sull'indipendenza, è prevedibilmente sanabile dopo un certo lasso di tempo, e il Tribunale amministrativo federale si sente vincolato a questa interpretazione della legge. Non può quindi essere rimproverato all'ASR di avere oltrepassato il proprio potere d'apprezzamento o di averne abusato (cfr. sopra, consid. 2), e ciò anche se il ritiro dell'abilitazione per una durata di tre anni può sembrare al ricorrente, soggettivamente, troppo severo.

#### **14.**

Ne discende che l'ASR ha constatato a giusta ragione che il ricorrente non gode più dell'indipendenza perlomeno apparente e, di riflesso, della buona reputazione necessarie all'esercizio della funzione di revisore in conformità alle esigenze legali, revocandogli quindi l'abilitazione per un periodo di tre anni mediante la decisione qui impugnata, la quale, non violando il diritto federale (art. 49 PA), deve essere confermata, ciò che implica il rigetto del ricorso.

#### **15.**

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. 2'500.– sono poste a carico del ricorrente, dimodoché l'anticipo dello stesso importo, da lui versato il 4 novembre 2015, gli è computato.

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 Tribunale amministrativo federale [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. 2'500.– sono messe a carico del ricorrente, al quale è computato l'anticipo dello stesso importo versato il 4 novembre 2015.

**3.**

Non sono versate indennità per spese ripetibili.

**4.**

Comunicazione:

- al ricorrente (atto giudiziario);
- all'autorità inferiore (n. di rif. ...; atto giudiziario).

I rimedi giuridici sono menzionati alla pagina seguente.

Il presidente del collegio:

Il cancelliere:

Francesco Brentani

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: 4 maggio 2016