Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Corte II
B-2274/2012

Sentenza del 19 giugno 2013

Composizione

Giudici Francesco Brentani (presidente del collegio),
Eva Schneeberger, Ronald Flury,
cancelliere Corrado Bergomi.

Parti

1. X._____**,**
2. X._____**,** impresa individuale,
patrocinate dall'avv. Rocco Taminelli,
Via Alberto di Sacco 1, 6500 Bellinzona,
ricorrenti,

contro

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

Oggetto

Domande di abilitazione a esercitare la funzione di perito revisore del 27 dicembre 2007.

Fatti:

A.
In data 20 dicembre 2007 (data d'entrata 27 dicembre 2007) X._____ (di seguito: ricorrente o richiedente) ha inoltrato presso l'Autorità federale di sorveglianza in materia dei revisori (di seguito: ASR, autorità inferiore) una domanda di abilitazione a esercitare la funzione di perito revisore per lei personalmente e per la sua impresa individuale. Riguardo alla formazione, la richiedente ha prodotto il titolo di contabile con attestato professionale federale conseguito il (…), nonché il titolo di esperto diplomato in finanza e controlling conseguito il (…). La richiedente ha indicato di aver svolto attività senza sorveglianza a tempo parziale presso la società A._____SA dal 1° gennaio 1988 e presso la propria impresa individuale dal 1° gennaio 1995. Nella domanda non sono contenute informazioni sull'esperienza professionale sotto sorveglianza.

In data 30 gennaio 2008 (data d'entrata 7 febbraio 2008) la richiedente ha completato la sua domanda, precisando di aver accumulato esperienza professionale sotto sorveglianza a tempo parziale nel campo della contabilità e della revisione dei conti presso la società B._____ AG dal 28 dicembre 2000. I lavori sarebbero avvenuti sotto la sorveglianza di C._____.

B.
Con decisioni del 18 e 19 febbraio 2008 l'ASR ha accolto a titolo provvisorio e sulla base di un esame sommario le domande di abilitazione ad esercitare la funzione di perito revisore ed iscritto la ricorrente e la sua impresa individuale nel registro dei revisori.

C.
Su richiesta dell'ASR dell'11 febbraio 2010, reiterata con scritto sollecitatorio del 14 aprile 2010, la ricorrente ha prodotto in particolare:

- una lettera della società A._____SA del 6 maggio 2010 e firmata da D._____, amministratore unico della ditta, con cui egli indica che la richiedente ha effettuato contabilità e revisioni sotto la sua sorveglianza dal 1° aprile 1998 fino al 28 febbraio 1999 a tempo pieno, dal 1° marzo 1999 al 31 luglio 2009 nella misura del 25 % e dal 1° agosto 2009 ad oggi con un tasso d'occupazione dell'80 %;

- il formulario di conferma del datore di lavoro D._____ del 6 maggio 2010 da cui emerge che egli ha sorvegliato l'attività della ricorrente a partire dal 1° gennaio 1988 per un totale di 70 mesi (30 mesi nel campo della contabilità, 40 mesi nel campo della revisione dei conti);

- la conferma del 29 dicembre 2007 della A._____SA firmata da D._____ con cui quest'ultimo certifica che la ricorrente è alle dipendenze della ditta dal 1° gennaio 1988 e che durante tale periodo ha svolto prevalentemente attività nei settori della contabilità e revisioni;

- la conferma della B._____ AG sottoscritta da C._____ del 6 febbraio 2008 con cui quest'ultimo dichiara di aver collaborato con la ricorrente come revisore responsabile della E._____ SA nell'ambito della contabilità e della revisione;

- la conferma della B._____ AG sottoscritta da C._____ del 4 maggio 2010 (in lingua tedesca) con cui egli dichiara che la ricorrente ha collaborato ai lavori di revisione sotto la sua direzione nel quadro dell'esame dei conti annuali 2009 della E._____ SA e della F._____ SA.

D.

Con e-mail del 10 maggio 2010 l'ASR ha comunicato alla ricorrente che la prova dell'esperienza professionale sotto sorveglianza di C._____ non era stata presentata utilizzando l'apposito modulo, invitandola a fornire la prova che C._____ soddisfa i requisiti di legge posti allo specialista che si occupa della sorveglianza. Qualora la ricorrente non riuscisse a produrre tale prova, l'ASR le ha segnalato la possibilità di far valere l'esperienza professionale sotto sorveglianza di D._____, sottolineando che, non disponendo quest'ultimo dell'abilitazione quale perito revisore, necessitava della copia del suo diploma e della prova dell'acquisizione dell'esperienza professionale richiesta sulla base dell'ordinanza del 15 giugno 1992 sui requisiti professionali dei revisori particolarmente qualificati.

A seguito di tale e-mail la ricorrente ha prodotto una lettera della società A._____SA del 20 maggio 2010 firmata da D._____ dove sono elencate le società per cui la A._____SA svolge la funzione di ufficio di revisione, nonché gli estratti del registro di commercio di tali ditte e una copia del titolo di formazione di D._____, conseguito il 28 marzo 1962 dal seguente contenuto: "Abgangs-Zeugnis: Auf Grund vorstehender

Semester-Zeugnisse wird bezeugt, dass D._____ von (…) die Abteilung Post der Verkehrsschule St. Gallen absolviert hat.".

E.

Con e-mail del 28 maggio 2010 l'ASR ha comunicato che il certificato ottenuto da D._____ non è elencato nella lista esaustiva dell'art. 1 dell'ordinanza sui requisiti professionali dei revisori particolarmente qualificati del 15 giugno 1992 e quindi l'esperienza professionale sotto sorveglianza di D._____ non può essere riconosciuta. L'esperienza professionale acquisita sotto sorveglianza presso la B._____ AG non soddisferebbe invece le condizioni di cui all'art. 7 dell'ordinanza del 22 agosto 2007 sull'abilitazione e la sorveglianza dei revisori (Ordinanza sui revisori, OSRev, RS 221.302.3). Sulla scorta di tali considerazioni l'ASR ha concluso che la ricorrente non soddisfa i requisiti legali per l'ottenimento dell'abilitazione quale perito revisore, ma solo quale revisore, pregandola di comunicare se intendesse modificare la sua domanda e in caso di mantenimento della stessa di chiedere all'Ufficio federale della formazione professionale e della tecnologia (UFFT; oggi Segreteria di Stato per la formazione, la ricerca e l'innovazione [SEFRI]) una decisione in merito all'equivalenza del diploma di D._____ con una formazione ai sensi dell'art. 1 della citata ordinanza.

Con scritto del 9 giugno 2010 la ricorrente ha indicato di aver richiesto presso l'UFFT l'equipollenza del diploma di D._____ rispetto ad una formazione di cui all'art. 1 dell'OSRev, proponendo che nella denegata ipotesi che il certificato di diploma di D._____ non possa essere dichiarato equipollente con una formazione di cui all'art. 1 OSRev che la sua richiesta di abilitazione ad esercitare la funzione di perito revisore venga accolta in applicazione della clausola di rigore.

Con e-mail del 10, 15 e 28 giugno 2010 e 9 settembre 2010 l'ASR ha segnalato alla richiedente i motivi per cui la sua domanda di abilitazione ad esercitare la funzione di perito revisore non poteva essere accolta né sulla scorta delle condizione ordinarie, né sulla base della clausola di rigore, concludendo che in base alla clausola di rigore poteva essere invece concessa l'abilitazione ad esercitare la funzione di revisore. Con e-mail del 9 settembre 2010 l'ASR ha inoltre fissato un termine alla ricorrente per presentare osservazioni prima dell'emissione della decisione. Con scritto del 12 ottobre 2010 la ricorrente si è in sostanza riconfermata nelle conclusioni e allegazioni, chiedendo che l'abilitazione ad esercitare la funzione di perito revisore eventualmente di revisore le venisse concessa sulla scorta della clausola di rigore.

F.
Con scritto dell'8 febbraio e 16 marzo 2011 la ricorrente ha dato seguito alle richieste dell'ASR formulate con e-mail del 25 gennaio e 8 febbraio 2011, illustrando le attività svolte presso la società E._____ SA e la società B._____ AG e spiegando di non sostenere più che la sua attività presso quest'ultima società si sia svolta sotto sorveglianza.

G.
Con e-mail del 19 maggio 2011 l'ASR ha tra le altre cose rilevato che la partecipazione della richiedente presso la B._____ AG alla revisione dei conti della società E._____ SA mentre la medesima ricopriva la carica di vice-direttrice di quest'ultima costituiva una violazione delle norme in materia di indipendenza e che lo stesso varrebbe anche per la revisione dei conti delle società di cui D._____ era amministratore (L._____ SA, M._____ SA, N._____ SA, O._____ SA e P._____ SA). Sulla base di tali rilevamenti l'ASR ha concluso al probabile inadempimento del requisito della buona reputazione, per cui la richiedente non avrebbe potuto essere abilitata ad esercitare né la funzione di perito revisore né quella di revisore e le abilitazioni provvisorie avrebbero dovuto essere revocate.

Con scritto del 14 giugno 2011 la ricorrente ha presentato le proprie osservazioni e in sostanza riconfermato le proprie richieste, specificando le questioni relative alle presunte violazioni delle norme in materia di indipendenza. Con ulteriore scritto del 20 giugno 2011 la ricorrente ha prodotto alcuni estratti del registro di commercio relativi alle società revisionate per le quali erano state presunte violazioni alle norme di indipendenza. A suo dire, da tali estratti emerge che dette società hanno scelto la soluzione dell'opting out. La richiedente ha inoltre precisato che in qualità di ditta individuale l'attività di revisione rappresenta il 70 % dell'attività e della cifra d'affari.

H.
Con lettera dell'8 marzo 2012 la richiedente ha segnalato che dall'esercizio 2011 la Q._____ era soggetta a revisione ordinaria.

I.
Con decisione del 12 marzo 2012 l'ASR ha disposto l'esame congiunto delle due domande di abilitazione, respinto per entrambe le richiedenti la domanda di abilitazione a esercitare la funzione di perito revisore, revocato nel contempo l'abilitazione provvisoria e cancellato la relativa

iscrizione nel registro dei revisori ed ordinato di non concedere nemmeno un'abilitazione a esercitare la funzione di revisore.

L'ASR ha riconosciuto che nel caso di specie il requisito della formazione è soddisfatto. Quo al requisito dell'esperienza professionale, l'ASR ha addotto, sulla base della formazione ottenuta dalla ricorrente, di poter tener conto di un periodo di tre anni di esperienza professionale. L'ASR critica che la ricorrente abbia modificato le proprie dichiarazioni sull'esperienza professionale sotto sorveglianza, nella prima versione della sua domanda non esprimendosi in merito, nella seconda versione riferendosi alla propria attività presso la società B._____ AG e nella terza versione indicando la propria attività presso la società A._____SA. Malgrado la richiedente nel corso della procedura non abbia più fatto valere che l'esperienza professionale presso la società B._____ AG sia stata svolta sotto sorveglianza, l'ASR ha esaminato le attività svolte dalla ricorrente, concludendo che l'esperienza accumulata non è sufficiente ad adempiere i requisiti posti alla formazione professionale sotto sorveglianza, in quanto non si è protratta per almeno tre mesi nella misura di almeno 50 % di un posto a tempo pieno. Per quanto riguarda l'attività presso la società A._____SA svoltasi sotto la sorveglianza di D._____, l'ASR ha rilevato che essa non poteva essere riconosciuta poiché, a suo dire, il sorvegliante non dispone dell'abilitazione e non soddisfa le condizioni previste dall'ordinanza del 15 giugno 1992 sui requisiti professionali dei revisori particolarmente qualificati. Oltracciò, le richiedenti avrebbero fornito in questo ambito informazioni contraddittorie, non solo l'attività svolta sotto sorveglianza presso la A._____SA sarebbe stata dichiarata soltanto nella terza versione della loro domanda, ma anche le indicazioni di D._____ sul tasso di occupazione della richiedente avrebbero subito variazioni. L'ASR ha inoltre ritenuto di non poter concedere l'abilitazione ad esercitare come perito revisore in applicazione dei disposti sul caso di rigore (art. 43 cpv. 6 della legge federale del 16 dicembre 2005 sull'abilitazione e la sorveglianza dei revisori [legge sui revisori, LRS, RS 221.302] e art. 50 OSRev).

In seguito l'ASR ha considerato di poter in principio concedere l'abilitazione ad esercitare come revisore sulla base dei disposti sul caso di rigore, successivamente negandola, in quanto, a suo avviso, la richiedente non soddisfa la condizione di buona reputazione per aver commesso violazioni gravi delle norme di indipendenza: in relazione alle attività esercitate presso la B._____ AG per la E._____ SA sussiste il rischio che la richiedente sia stata portata a verificare in parte il proprio

lavoro e sia venuta meno al divieto di autoverifica; in relazione alle attività della richiedente, in particolare della sua impresa individuale, in qualità di ufficio di revisione di diverse società di cui D._____ era membro del consiglio di amministrazione la richiedente avrebbe violato il divieto di partecipare a revisioni in caso di relazioni strette con persone che esercitano funzioni decisionali in seno alla società sottoposta a revisione. L'ASR ha valutato positivamente come la ricorrente abbia regolarizzato la situazione, negativamente però che le regolarizzazioni siano sopraggiunte solo dopo i rilevamenti della ASR e non in ragione di una propria riflessione personale in merito alle norme di indipendenza.

Infine l'ASR ha ritenuto che si possa presumere che, decorso un anno dall'entrata in vigore (recte: passaggio in giudicato) della decisione impugnata, ella possa accogliere positivamente una nuova domanda di abilitazione, a condizione che siano adempiute tutte le premesse dei disposti di legge e che non venga a conoscenza di alcun elemento suscettibile di pregiudicare la reputazione della richiedente.

J.

Contro la decisione dell'ASR del 12 marzo 2012 X._____, in qualità di persona fisica, nonché con la propria impresa individuale (di seguito: ricorrenti), patrocinate dall'avv. Rocco Taminelli, é insorta con ricorso del 25 aprile 2012 dinanzi al Tribunale amministrativo federale, postulando, in ordine, di dichiarare ricevibile il gravame. In via principale, ella chiede l'accoglimento dello stesso e di riformare la decisione impugnata, nel senso di concedere ad entrambe l'abilitazione ad esercitare la funzione di perito revisore. In via subordinata le ricorrenti chiedono l'accoglimento "parziale" del ricorso e la riforma della decisione impugnata, nel senso di concedere loro l'abilitazione ad esercitare la funzione di revisore. Protestate tasse, spese e ripetibili.

La ricorrente rivendica che l'abilitazione di perito revisore deve esserle concessa sulla scorta della clausola di rigore di cui all'art. 43 cpv. 6 LSR. Ella reputa discutibile l'affermazione dell'ASR secondo cui D._____ non dispone della formazione richiesta ai sensi dell'art. 1 cpv. 1 lett. c dell'ordinanza del 15 giugno 1992 sui requisiti professionali dei revisori particolarmente qualificati. Da un lato, ella sottolinea che qualora D._____ ne avesse fatto richiesta, egli avrebbe ottenuto l'abilitazione ad esercitare la funzione di perito revisore e di conseguenza ella non avrebbe avuto alcun problema ad ottenerla a sua volta. Dall'altro, ella ritiene, sulla scorta della documentazione prodotta, di aver dimostrato di aver fornito per decenni servizi di revisione in maniera ineccepibile,

considerando inoltre il suo ottimo livello di formazione. A suo dire, la negazione dell'abilitazione è una grave ingerenza nella sua libertà economica. Una tale limitazione non sarebbe sorretta da una base legale sufficiente e non rispetterebbe il principio della proporzionalità.

La ricorrente sostiene che le presunte violazioni delle norme sull'indipendenza non sono di gravità tale da giustificare il diniego dell'abilitazione di revisore, tanto più che trattasi di infrazioni puramente formali che non hanno compromesso la qualità del lavoro di revisione svolto, sempre impeccabile e che a dette infrazioni è stato nel frattempo posto rimedio. Ella conclude che alla luce delle violazioni prettamente formali il diniego dell'autorizzazione a esercitare la funzione di revisore sarebbe del tutto sproporzionato, avendo quale conseguenza la fine della sua attività professionale, tenuto conto che il 70 % della sua cifra d'affari poggia sulle revisioni.

K.

Con risposta del 13 giugno 2012 l'ASR ha prodotto gli atti preliminari muniti di un indice e proposto la reiezione del ricorso. L'autorità inferiore fa presente come le conferme redatte da D._____ siano contraddittorie non solo riguardo alla data d'inizio dell'attività, ma anche in merito al grado di occupazione e alla questione della sorveglianza. Per quanto attiene al requisito dell'esperienza professionale sotto sorveglianza, alla clausola di rigore ed al requisito della buona reputazione, l'ASR si riconferma in sostanza nelle motivazioni di cui si è avvalsa nella decisione impugnata.

L.

Dopo che con ordinanza del 27 giugno 2012 era stato comunicato alle ricorrenti che non era previsto al momento attuale un ulteriore scambio di scritti, le medesime hanno chiesto con scritto del 9 luglio 2012 di assegnarle un termine di almeno trenta giorni per l'inoltro della replica. A tale richiesta lo scrivente Tribunale ha dato seguito con ordinanza dell'11 luglio 2012, con l'invito di limitare le allegazioni dell'atto di replica a quegli argomenti sui quali le ricorrenti non si erano ancora potute esprimere finora.

M.

Con replica del 17 settembre 2012, inoltrata entro il termine prorogato con ordinanza del 19 luglio 2012, la ricorrente mantiene le conclusioni formulate nel ricorso ed in sostanza riprende le motivazioni in esso formulate. Ella rimette al giudizio dello scrivente Tribunale le critiche

dell'ASR circa la presunta contraddittorietà delle dichiarazioni di D._____ e le varie modifiche dei dati sull'esperienza professionale avvenute nel procedimento in prima istanza. La ricorrente adduce a titolo completivo di svolgere attualmente due revisioni ordinarie, una per Q._____ e per R_____, allegandone i rapporti. Inoltre ella segnala che l'attività di A._____SA è in calo proprio per il fatto che D._____ non ha chiesto l'abilitazione, non essendo più giovanissimo. Di conseguenza il grado di occupazione della ricorrente per questa società è sceso dal 70 % dal 1° gennaio 2011 e al 30 % dal 1°agosto 2012, così da non essere più sufficiente per garantirle il sostentamento.

N.
Con duplica erroneamente datata del 25 ottobre 2012 e pervenuta al Tribunale l'8 ottobre 2012 l'ASR si riconferma nelle conclusioni e motivazioni.

O.
Con ordinanza del 18 ottobre 2012 lo scrivente Tribunale ha comunicato tra le altre cose la chiusura dello scambio di scritti su riserva di ulteriori provvedimenti istruttori e scritti delle parti.

P.
Con presa di posizione spontanea del 7 novembre 2012 comunicata il 14 novembre 2012 all'autorità inferiore, la ricorrente ha reiterato in sostanza le conclusioni e gli argomenti già proposti, allegando la relazione di verifica per la riduzione del capitale azionario di T._____ Sa, da lei stessa eseguita.

Diritto:

1.

1.1 Il Tribunale amministrativo federale esamina d'ufficio e liberamente la ricevibilità dei ricorsi sottopostigli (cfr. DTAF 2007/6 consid. 1).

1.2 Conformemente all'art. 31 della legge sul Tribunale amministrativo federale del 17 giugno 2005 (LTAF, RS 173.32), il Tribunale amministrativo federale (TAF) 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), sempre che, come nel caso di specie, non vi siano eccezioni secondo l'art. 32 LTAF. L'ASR è un'autorità

inferiore ai sensi dell'art. 33 lett. e LTAF, in relazione con l'art. 28 cpv. 2 della legge federale del 16 dicembre 2005 sull'abilitazione e la sorveglianza dei revisori (legge sui revisori, LRS, RS 221.302). La decisione dell'autorità inferiore del 12 marzo 2012 costituisce una decisione ai sensi dell'art. 5 cpv. 1 lett. c PA ed è impugnabile dinanzi al TAF nell'ambito delle disposizioni generali della procedura federale (cfr. art. 44 PA i. r. c. art. 31 ss. LTAF).

1.3 La ricorrente ha inoltrato dinanzi all'autorità inferiore una domanda volta all'ottenimento dell'abilitazione per lei personalmente in qualità di persona fisica nonché una seconda domanda per la propria ditta individuale. Nella misura in cui la ditta individuale di per sé non è legittimata a ricorrere, le conclusioni del ricorso in riferimento ad essa sono da attribuire alla ricorrente in qualità di unica titolare e persona fisica (sentenza del Tribunale amministrativo federale B-6714/2010 del 13 marzo 2012, consid. 1, nonché B-6003/2009 del 13 luglio 2010, consid. 1). La ricorrente in qualità di persona fisica è la destinataria diretta dell'atto impugnato, ne è particolarmente toccata ed ha un interesse degno di protezione all'annullamento o alla modificazione dello stesso. Di conseguenza è data la sua legittimazione a ricorrere contro la decisione impugnata (cfr. art. 48 cpv. 1 PA).

1.4 Le disposizioni sul termine, la forma e il contenuto del ricorso sono osservate (cfr. art. 50 e 52 cpv. 1 PA), l'anticipo spese è stato versato entro il termine stabilito (cfr. art. 63 cpv. 4 PA), il rappresentante della ricorrente ha giustificato i suoi poteri con una procura scritta valida (cfr. art. 11 cpv. 2 PA) e sono parimenti adempiuti i rimanenti presupposti processuali (cfr. art. 44 segg. PA).

1.5 Occorre quindi entrare nel merito del ricorso.

2.

La LSR, entrata in vigore il 1° settembre 2007, disciplina l'abilitazione e la sorveglianza delle persone che forniscono servizi di revisione (art. 1 cpv. 1 LSR) e persegue lo scopo di assicurare che i servizi di revisione siano forniti conformemente alle prescrizioni ed ai requisiti di qualità (art. 1 cpv. 2 LSR).

In quest'ordine di cose, le persone fisiche e le imprese di revisione che forniscono servizi di revisione necessitano di un'abilitazione (cfr. art. 3 cpv. 1 LSR in relazione con art. 1 dell'Ordinanza del 22 agosto 2007 sull'abilitazione e la sorveglianza dei revisori [Ordinanza sui revisori,

OSRev, RS 221.302.3]). La sorveglianza sui revisori compete all'ASR (l'art. 28 cpv. 1 LSR), la quale autorità decide, su domanda, in merito all'abilitazione di revisori, periti revisori ed imprese di revisione sotto sorveglianza statale (art. 15 cpv. 1 LSR). Ella tiene un registro delle persone fisiche e delle imprese di revisione abilitate. Il registro è pubblico ed è accessibile in Internet (art. 15 cpv. 2 LSR).

Giusta l'art. 4 cpv. 1 e 2 LSR, nonché l'art. 5 cpv. 1 LSR 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.

3.

L'autorità inferiore ha negato alla ricorrente l'abilitazione ad esercitare come perito revisore in quanto, a suo dire, ella non disponeva di un'esperienza professionale sotto sorveglianza sufficiente, né erano date le condizioni per ammettere una simile abilitazione sulla base di un caso di rigore ai sensi degli artt. 43 cpv. 6 LSR e 50 OSRev. In secondo luogo l'autorità inferiore ha accertato sì che la ricorrente adempiva la condizione dell'esperienza professionale per esercitare la funzione di revisore sulla scorta della clausola di rigore, ma di non poter concedere la rispettiva abilitazione non essendo soddisfatto il requisito della buona reputazione.

Le tre condizioni per l'ottenimento dell'abilitazione, vale a dire la formazione, l'esperienza professionale e la buona reputazione, devono essere adempiute cumulativamente. La mancanza di una di esse giustifica da sola il rifiuto della domanda rispettivamente il rigetto del ricorso. Per questo motivo appare opportuno esaminare dapprima se la ricorrente adempie le esigenze poste alla buona reputazione ed alla garanzia di un'attività di controllo ineccepibile, poiché, nel caso negativo, la decisione impugnata sarebbe da reputare conforme alla legge, il ricorso da respingere e non si rivelerebbe più necessario esaminare le altre esigenze (cfr. sentenze del Tribunale amministrativo federale B-5113/2011 del 28 giugno 2012, consid. 15, B-739/2011 del 6 settembre 2012, consid. 5).

4.

Il richiedente è abilitato se gode di buona reputazione e se non vi sono altre circostanze personali dalle quali si deduce che il richiedente non può garantire un’attività di controllo ineccepibile (art. 4 cpv. 1 OSRev). Occorre segnatamente prendere in considerazione le condanne penali e gli atti di carenza beni esistenti (art. 4 cpv. 2 OSRev).

4.1

4.1.1 Nel caso del concetto della buona reputazione si tratta di una cosiddetta nozione giuridica indeterminata, concretizzata dall'art. 4 OSRev, ma per il resto soggetta ad interpretazione (sentenza del Tribunale amministrativo federale B-1355/2011 del 5 ottobre 2011 consid. 4.1.1 e B-5065/2011 del 3 maggio 2012 consid. 3.1).

4.1.2 L'autorità inferiore dispone di un ampio margine di apprezzamento per esaminare la questione a sapere 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, per negare la buona reputazione la mancanza riscontrata deve essere affetta da una certa gravità e deve stare in un rapporto ragionevole con il rifiuto rispettivamente il ritiro dell'abilitazione (cfr. sul tema: sentenza del Tribunale federale 2C_505/2010 del 7 aprile 2011, consid. 4.3 con rinvii, citata nelle sentenze del Tribunale amministrativo federale B-1355/2011 del 5 ottobre 2011 consid. 4.1.2 e B-5065/2011 del 3 maggio 2012 consid. 3.2).

4.1.3 La nozione di buona reputazione rispettivamente della garanzia di un'attività di controllo ineccepibile deve essere interpretata 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 (sentenza del Tribunale federale 2C_505/2010 del 7 aprile 2011 consid. 4.2 e 2C_834/2010 dell'11 marzo 2011 consid. 3.2; sentenza del Tribunale amministrativo federale B-5065/2011 del 3 maggio 2012 consid. 3.3). Per la garanzia di un'attività di controllo ineccepibile vanno in principio considerati diversi elementi come integrità, scrupolosità ed accuratezza irreprensibile quali componenti specifiche professionali della reputazione oppure stima, rispetto e fidatezza quali 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 oltrepassano quelle inerenti alla funzione di revisore e perito revisore sono suscettibili di influenzare l'apprezzamento dell'attività di controllo ineccepibile (cfr. DTF 129 II 438 consid. 3.3). Un'attività di controllo ineccepibile richiede competenza tecnica e un comportamento corretto nelle relazioni d'affari

con cui si intendono in primo luogo l'osservanza dell'ordinamento giuridico, segnatamente del diritto in materia di revisione, del diritto civile e penale e il rispetto del principio della buona fede (sentenza del Tribunale federale 2C_834/2010 dell'11 marzo 2011 consid. 3.2; sentenza del Tribunale amministrativo federale B-6373/2010 del 20 aprile 2011 consid. 2.4). Per questo motivo, una violazione di tali disposti e di detto principio si rivelano incompatibili con l'esigenza di un'attività di revisione ineccepibile (cfr. DTAF 2008/49 consid. 4.2.2 segg.; sentenza del Tribunale amministrativo federale B-5115/2009 del 12 aprile 2010, consid. 2.2). Infine la giurisprudenza ha precisato che i motivi per la 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 (cfr. DTAF 2008/49 consid. 4.3.1).

La LSR si prefigge 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., 3136; RETO SANWALD/LORIS PELLEGRINI, Revision ohne Zulassung, Auswirkungen im Straf-, Verwaltungs- und Zivilrecht, in: Der Schweizer Treuhänder [ST] 2010, p. 640 segg., 644).

4.1.4 La buona reputazione rispettivamente la reputazione ineccepibile costituisce la regola; in tale ambito vanno indicate le circostanze attenuanti o positive sotto l'aspetto della reputazione (cfr. sentenza del Tribunale amministrativo federale B-7967/2009 del 18 aprile 2011 consid. 5.2.1 e 5.3), nella misura in cui l'autorità inferiore ne sia a conoscenza. Dette circostanze non devono essere valutate automaticamente come attenuanti, ma di principio apprezzate in modo neutrale, in maniera analoga alla valutazione dell'assenza di attenuanti nel diritto penale (DTF 136 IV 1 consid. 2.6.4). La reputazione è determinata sulla base delle mancanze avveratesi anteriormente (cfr. sentenza del Tribunale federale 2C_834/2010 dell'11 marzo 2011 consid. 6.2 in riferimento alla dimensione temporale) o di fatti recenti. Devono essere considerate anche circostanze personali attenuanti, come ad esempio la capacità di valutazione del carattere illecito del comportamento, il risarcimento e la riparazione del danno (in analogia all'art. 53 del Codice penale svizzero del 21 dicembre 1937 [CP, RS 311.0], il ripristino dello stato conforme al diritto o il carattere eccezionale

della mancanza (sentenza del Tribunale amministrativo federale B-4465/2010 del 3 novembre 2011, consid. 4.2.4 con ulteriori riferimenti), nonché il tempo trascorso dalle violazioni commesse (sentenza del Tribunale amministrativo federale B-7967/2009 del 18 aprile 2011, consid. 5.2.2).

4.1.5 L'osservanza delle norme in materia di indipendenza dell'ufficio di revisione nel diritto della società anonima, vale a dire l'art. 728 (revisione ordinaria) e 729 (revisione limitata) del codice delle obbligazioni del 30 marzo 1911 (CO; RS 220) è manifestamente determinante per l'adempimento della condizione della buona reputazione. L'art. 728 CO disciplina l'indipendenza per le società che sottostanno alla revisione ordinaria (art. 727 CO). Conformemente all'art. 728 cpv. 1 CO l'organo di revisione ha l'obbligo di essere indipendente e di formare il suo giudizio di verifica in maniera obiettiva e l'indipendenza non deve essere compromessa né di fatto, né in apparenza. L'art. 728 cpv. 2 CO contiene un catalogo negativo non esaustivo di fattispecie che sono incompatibili con l'indipendenza. Tali disposizioni si applicano a tutte le persone che partecipano alla revisione (art. 728 cpv. 3 CO). L'indipendenza non è data nemmeno se i requisiti di indipendenza 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).

4.1.6 Per l'ufficio di revisione di una società che sottostà alla revisione limitata valgono in principio le medesime esigenze (art. 729 CO; sentenza del Tribunale amministrativo federale B-6372/2010 del 20 aprile 2011 consid. 2.5.4 con rinvii). Secondo la dottrina, malgrado l'art. 729 CO non le elenchi espressamente come lo è il caso per l'art. 728 CO, le fattispecie incompatibili con l'indipendenza sono applicabili anche nell'ambito della revisione limitata (ROLF WATTER/CORRADO RAMPINI, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Rolf Watter [editori], Basler Kommentar, Obligationenrecht II, Art. 530-1186 OR, 3. edizione, Basilea 2008, n. 4 ad art. 729; sentenza del Tribunale amministrativo federale B-6373/2010 del 20 aprile 2011 consid. 2.5.4) o servono perlomeno da linea di direzione (Messaggio LSR, FF 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).

4.2 Le violazioni delle norme di indipendenza riscontrate dall'autorità inferiore sono cadute nel periodo tra il 1998 e il 2011. 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 (cfr. sentenza del Tribunale amministrativo federale B-4137/2010 del 17 settembre 2010, consid. 4.1). Tale principio, sancito pure nelle Direttive sull'indipendenza della Camera fiduciaria, 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 (cfr. 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 (cfr. 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.

4.3 L'ASR ha accertato due tipi di tipologie di violazioni delle norme d'indipendenza, il divieto di autoverifica da una parte (art. 728 cpv. 2 n. 4 CO) e il divieto di partecipare a revisioni in caso di relazioni strette con persone che esercitano funzioni decisionali in seno alla società sottoposta a revisione (art. 728 cpv. 2 n. 3 CO), dall'altra.

4.3.1 Il numero 4 dell'art. 728 cpv. 2 CO proibisce all’ufficio di revisione di prestare alla società da verificare altri servizi che comportino il rischio di dover sottoporre a revisione propri lavori, come potrebbe accadere qualora partecipasse all’attività contabile (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). È sufficiente che l'indipendenza sia compromessa in apparenza (cfr. WATTER/RAMPINI, op. cit., n. 30 seg. ad art. 728 CO).

In riferimento all'attività esercitata presso la società B._____ AG per la società E._____ SA la ricorrente aveva segnalato nel suo scritto del 7 febbraio 2008, inoltrato nel corso della procedura dinanzi all'autorità inferiore, di aver svolto a partire dal 28 dicembre 2000 attività sotto sorveglianza a tempo parziale presso la B._____ AG, producendo successivamente due conferme rilasciate dalla B._____ AG e sottoscritte da C._____, revisore responsabile, nonché Presidente del Consiglio di amministrazione della stessa. Nella prima, datata 6 febbraio 2008, egli, in qualità di revisore responsabile, dichiara di aver collaborato con la ricorrente dal dicembre 2000 nell'ambito della contabilità e revisione. Nella seconda conferma, datata 4 maggio 2010, egli indica che la ricorrente ha collaborato per due settimane sotto la sua direzione alla revisione dei conti annuali 2009 della E._____ SA e della F._____ SA. Con scritto del 14 giugno 2011 nella procedura dinanzi all'ASR la ricorrente ha specificato che dal 2000 al 2008 la sua collaborazione per la revisione dei conti della E._____ SA era limitata al tenere i contatti con il revisore e a mettere a disposizione di quest'ultimo la documentazione necessaria per la revisione. Alla luce di tali circostanze, l'ASR poteva ragionevolmente concludere che l'attività esercitata per E._____ SA nel periodo 2000-2008 non fosse da considerare come revisione dei conti. Invece, sulla base della dichiarazione di C._____ del 4 maggio 2010, l'ASR poteva avere ragione di dedurre che la ricorrente avesse partecipato alla revisione del conto annuale del 2009. Con scritto dell'8 febbraio 2011 all'ASR la ricorrente ha confermato di aver, nell'ambito della sua partecipazione alla revisione della E._____ SA e F._____ AG, allestito i bilanci di presentazione, effettuato la verifica di alcune voci di bilancio e conto economico con le relative schede contabili e pezze giustificative, effettuato controlli per gli inventari e partecipato alle riunioni per l'allestimento del rapporto di revisione. Certo, dall'estratto del Registro di commercio del Cantone Ticino risulta che la ricorrente, all'interno della E._____ Sa, esercitava la funzione di vice-direttrice con firma collettiva a due, ma detta iscrizione è stata radiata dal Registro in data 1° settembre 2009. Cionondimeno, sulla base delle allegazioni della stessa ricorrente e della dichiarazione di C._____ l'autorità inferiore poteva a ragione riconoscere che la ricorrente avesse partecipato alla revisione dei conti 2009 della E._____ SA, pur avendo prestato, conformemente alle proprie allegazioni, servizi di contabilità e di controlling per la medesima società. Non può di conseguenza dare adito a critiche che l'autorità inferiore reputi sulla scorta della situazione di fatto concreta che vi sia il

rischio che la ricorrente nel 2009 sia stata indotta, almeno in parte, a verificare il proprio lavoro. Del resto, anche la stessa ricorrente nell'atto di ricorso ammette che un simile rischio, anche se prettamente teorico, sarebbe sussistito per un periodo molto limitato.

In sunto emerge da quanto precede che l'autorità inferiore poteva giungere alla conclusione che la ricorrente fosse venuta meno al divieto di autoverifica.

4.3.2 Secondo il numero 3 dell'art. 728 cpv. 2 OR, 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. In tale contesto, una relazione stretta può risultare da rapporti professionali o personali (FF 2004 3592).

4.3.2.1 L'autorità inferiore ha rilevato che l'art. 728 cpv. 2 n. 3 CO è violato in quanto la ricorrente, in particolare la propria impresa individuale, ha funto da ufficio di revisione di diverse società di cui D._____ era membro del Consiglio di amministrazione. Nel contempo, D._____ è amministratore unico della A._____SA, società per la quale la ricorrente è alle dipendenze dal 1° gennaio 1998.

4.3.2.2 Nella decisione impugnata l'autorità inferiore ha accertato la violazione dell'art. 728 cpv. 2 n. 3 CO in relazione alle seguenti ditte:

- L._____ SA: ricorrente iscritta al Registro di Commercio come ufficio di revisione dal 5 maggio 1998 al 14 giugno 2011. D._____ risulta amministratore unico dal 21 ottobre 1982.

- M._____ SA: la ricorrente iscritta al Registro di Commercio come ufficio di revisione dal 13 giugno 1997 al 14 giugno 2011. D._____ risulta amministratore unico dal 6 novembre 1995.

- N._____ SA: la richiedente è iscritta al Registro di commercio come ufficio di revisione dal 18 luglio 1997. D._____ è stato amministratore unico e poi presidente del Consiglio di amministrazione dal 7 settembre 1990 al 26 giugno 2008.

- O._____ SA: la richiedente è iscritta in qualità di ufficio di revisione dal 18 luglio 1997. D._____ è stato amministratore unico, poi presidente del Consiglio di amministrazione dal 25 gennaio 1990 al 26 giugno 2008.

- P._____ SA: la richiedente è iscritta in qualità di ufficio di revisione dal 27 settembre 1996. D._____ è stato membro del Consiglio di amministrazione dal 27 settembre 1996 al 26 aprile 2001.

Nella sua presa di posizione del 14 giugno 2011 all'ASR la ricorrente ha addotto, in riferimento alle ditte L._____ SA e M._____ SA, che D._____ aveva proceduto in data 10 giugno 2011 ad inoltrare un'istanza di rinuncia dell'ufficio di revisione presso il Registro di commercio ("opting out"), tenuto conto dell'attività interrotta della prima rispettivamente limitata della seconda nel campo della revisione. Riguardo alle ditte N._____ SA e O._____ SA, la ricorrente ha segnalato che la situazione era stata sanata, nella misura in cui dal 26 giugno 2008 D._____ non era più amministratore delle stesse. Quo a P._____ SA, la ricorrente ha indicato che la situazione era stata sanata da oltre dieci anni con le dimissioni di D._____ e lo scioglimento della società in data 21 aprile 2001. In ogni caso la ricorrente ha sottolineato come non vi fosse stata alcuna situazione di pericolo per nessuno, come la revisione fosse stata eseguita in maniera ineccepibile e come si trattasse di società sane dal punto di vista finanziario.

L'autorità inferiore ha valutato in maniera positiva che la ricorrente non è iscritta nel casellario giudiziale e non vi sono attestati di carenza beni a suo carico, come pure che la ricorrente ha adottato tutte le misure idonee a regolarizzare la situazione, cosicché fino ad oggi l'ASR non è a conoscenza di altre irregolarità, rispettivamente di irregolarità che siano perdurate finora. L'ASR ha ponderato in maniera negativa che la ricorrente abbia regolarizzato la situazione solo dopo le critiche da lei mosse e non in ragione di una propria riflessione e valutazione personale. Infine, l'autorità inferiore ha posto l'accento sulla gravità delle violazioni riscontrate, perpetratesi per diversi anni, fino al 2011 per le imprese L._____ SA e M._____ SA. A mente dell'ASR, la circostanza che tali ditte abbiano cessato o limitato l'attività non le avrebbe esonerate dall'osservare le norme di indipendenza, essendo le stesse soggette a revisione. Nel complesso, l'ASR ha formulato un giudizio negativo nonostante gli aspetti positivi menzionati, in quanto, a suo avviso, sussiste il rischio che in futuro si verifichino altre irregolarità.

4.3.2.3 Nell'atto di ricorso la ricorrente riprende in sintesi le argomentazioni addotte nello scritto del 14 giugno 2011 nel procedimento dinanzi all'autorità inferiore. In altre parole, ella conclude che a parte per le società L._____ SA e M._____ SA, le quali hanno rinunciato all'Ufficio di revisione, la ricorrente aveva risolto "da tempo" le violazioni imputatele, a suo dire prettamente formali, le quali non avrebbero

compromesso la qualità del lavoro di revisione svolto, sempre impeccabile e nemmeno messo a repentaglio i gruppi di persone che le norme sulla sorveglianza dei revisori intendono tutelare.

A sostegno dell'argomentazione della ricorrente va certamente convenuto che dagli atti non emergono indizi suscettibili di affermare ch'ella, dall'inizio della sua attività, si sia resa colpevole di un qualsivoglia reato nell'ambito dell'assistenza dei propri mandati, tanto più che nei suoi confronti non sono note condanne civili, penali o in materia di esecuzione e fallimenti. Tuttavia, da qualsiasi revisore o esperto revisore ci si deve attendere un comportamento ineccepibile e la circostanza che la ricorrente abbia dimostrato, come lei sostiene, una buona condotta nello svolgere i propri mandati non può scagionarla completamente, né compensare le violazioni commesse dal 1996 al 2011 o fare come se esse non fossero mai successe (cfr. sentenza del Tribunale amministrativo federale B-5085/2011 del 3 maggio 2011, consid. 4.2 e B-1355/2011 del 5 ottobre 2011, consid. 5.3).

La ricorrente insiste sulla natura puramente formale delle violazioni imputatele. A tale riguardo va sottolineato che non solo l’indipendenza effettiva, ma anche l’indipendenza in apparenza costituisce la condizione affinché un terzo possa partire dal presupposto che le prestazioni di revisione siano fornite senza influssi e in modo oggettivo, e dunque possa essere percepito l'impegno nei confronti del pubblico (cfr. Direttive sull'indipendenza 2007 della Camera svizzera degli esperti contabili e fiscali, p. 21). Con i suoi argomenti la ricorrente misconosce che 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 (Messaggio LSR FF 2004 3591). Un'indipendenza in apparenza insufficiente di un revisore non equivale ad accusarlo sul piano etico di effettiva parzialità interiore, ciononostante, una siffatta apparenza comporta l'esclusione dell'interessato dall'attività di revisione (Messaggio LSR FF 2004 3591). Nel caso in esame è assodato che l'impresa individuale della ricorrente, in qualità di ufficio di revisione, ha eseguito lavori di revisione per cinque società di cui D._____ era membro del Consiglio di amministrazione. Allo stesso tempo la ricorrente era assunta alle dipendenze della ditta A._____SA, di cui D._____ è amministratore unico, effettuando contabilità e revisioni sotto la sua sorveglianza. Sulla scorta dell'esperienza generale di vita di un osservatore esterno medio (FF 2004 3591 seg.), le circostanze personali del caso concreto erano

ragionevolmente suscettibili di far sorgere dubbi circa un'apparenza di carente indipendenza. Le censure mosse dalla ricorrente a tale riguardo non possono quindi che rivelarsi infondate.

La circostanza che le ditte L._____ SA e M._____ SA non siano più soggette alla revisione ordinaria ed abbiano rinunciato alla revisione limitata, come emerge dai rispettivi estratti dal Registro di Commercio, non può incidere in maniera rilevante, posto che l'istanza di rinuncia al Registro di commercio è stata inoltrata da D._____ in data 10 giugno 2011. Sebbene non di rilevanza primaria ai fini della valutazione giuridica, ciò potrebbe tuttavia indurre a credere che la rinuncia alla revisione limitata sia avvenuta probabilmente in vista del desiderio della ricorrente di ottenere l'abilitazione. L'autorità inferiore ha avuto dunque buoni motivi per reputare che le violazioni delle norme sull'indipendenza si siano protratte dal 5 maggio 1998 rispettivamente 13 giugno 1997 fino al giugno 2011 in riferimento alle ditte L._____ SA e M._____ SA. Laddove la ricorrente sostiene che le imprese in questione abbiano un'attività limitata, la sua argomentazione è inconsistente, nella misura in cui le medesime fino all'avvenuto opting out erano soggette a revisione e perciò anche alle norme in materia di indipendenza (cfr. anche sentenza del Tribunale amministrativo federale B-739/2011 del 6 settembre 2012, consi. 3.3.4). Quo alle ditte N._____ SA e O._____ SA è incontestato che le violazioni sono cessate al 26 giugno 2008, da quando D._____ è uscito dal consiglio di amministrazione. Tenendo conto di tali violazioni l'autorità inferiore ha del resto osservato la prassi del Tribunale federale, secondo cui ad un revisore o ad un perito revisore non possono essere rimproverate le contravvenzioni alle norme in materia di revisione che non hanno condotto a condanne penali e risalgono ad oltre dieci anni fa (sentenza del Tribunale federale 2C_834/2010 dell'11 marzo 2011, consid. 6.2.4). Certo, le contravvenzioni riscontrate in riferimento alla P._____ SA hanno smesso di esistere il 26 aprile 2001, quindi circa 12 anni fa, per cui, sulla scorta della prassi citata, non avrebbero più dovuto essere considerate. Tuttavia, a tale infrazione non può essere attribuito un peso notevole rispetto alle restanti violazioni riscontrate che si sono perpetrate fino al 2011.

4.4 In sunto, da una valutazione complessiva di tutti gli aspetti summenzionati discende che l'autorità inferiore non ha abusato od ecceduto nell'esercizio del potere d'apprezzamento riconosciutole nell'ambito dell'interpretazione del concetto della buona reputazione. Dai fatti accertati l'autorità ha potuto ragionevolmente concludere che la ricorrente avesse violato per diversi anni le regole in materia di

indipendenza quali il divieto di autoverifica e il divieto di partecipare a revisioni in caso di relazioni strette con persone esercitanti funzioni decisionali in seno alla società sottoposta a revisione (art. 728 cpv. 2 n. 3 e 4 CO). La durata e la gravità delle violazioni, nonché la circostanza che non siano ancora trascorsi due rispettivamente cinque anni dalla cessazione delle mancanze riscontrate in relazione alle ditte L._____ SA e M._____ SA, rispettivamente riguardo alle ditte N._____ SA e O._____ SA sono fattori di considerevole importanza che parlano a favore del mantenimento della decisione impugnata e non possono escludere del tutto il rischio che la ricorrente in futuro commetta altre irregolarità. La circostanza che la ricorrente stessa o D._____ abbiano contribuito a ripristinare lo stato conforme al diritto probabilmente anche in vista dell'ottenimento dell'abilitazione è suscettibile di indicare che la ricorrente non si sia resa conto della portata delle norme in materia di indipendenza per un periodo considerevole, compreso, in parte, anche quello durante la procedura di abilitazione. Infine, lo svolgimento ed il comportamento ineccepibile nell'ambito dei lavori di revisione sono aspetti essenziali che ci si deve ragionevolmente attendere da un revisore, per cui l'autorità inferiore non è per forza tenuta a considerarli in favore della ricorrente. In questo punto il ricorso si rivela quindi infondato.

5.
La ricorrente reputa che la sospensione e la negazione dell'abilitazione ad esercitare la funzione di revisore non sono conformi al principio della proporzionalità, in quanto tali misure avrebbero come conseguenza la fine di ogni e qualsiasi sua attività lavorativa, specificando che il 70 % della cifra d'affari poggia sulle revisioni. Ella menziona tra le altre la sentenza del Tribunale amministrativo federale B-6372/2011 del 20 aprile 2011 e ne deduce che la fattispecie alla base di tale sentenza riguardava infrazioni ben più gravi di quelle commesse dalla ricorrente ed avevano avuto come conseguenza la sospensione di un anno dell'abilitazione. La ricorrente asserisce che in considerazione della struttura della sua attività professionale (lavora da sola) non avrebbe la possibilità di organizzarsi al fine di limitare i danni dal punto di vista economico e quindi perderà inevitabilmente tutte le revisioni poiché le società da lei verificate dovranno rivolgersi ad altri.

5.1 Per l'esame della proporzionalità va in particolare considerato che l'obbligo di revisione serve a proteggere gli investitori e le persone che dispongono di una partecipazione minoritaria ed i creditori, come pure a sorvegliare le imprese e ad assicurare uno sviluppo economico durevole e la garanzia dell’impiego a lungo termine (Messaggio LSR, FF 2004

3564). In tale contesto l'ufficio di revisione ha un ruolo centrale. Esso deve garantire l'attendibilità del conto annuale e del conto di gruppo e mettere tutti i gruppi di persone da tutelare nella situazione di verificare in maniera affidabile la situazione economica di un'impresa. L'obiettivo del disciplinamento giuridico di servizi di revisione può essere solo raggiunto se tali servizi sono prestati da persone sufficientemente qualificate in grado di soddisfare le aspettative in termini di qualità sulla scorta di severe condizioni di abilitazione (cfr. sentenza del Tribunale federale 2C_438/2008 del 16 ottobre 2008 consid. 3). Nel contesto dell'esame della buona reputazione il principio della proporzionalità deve garantire che al richiedente non si rimproveri all'infinito un comportamento avverso alle norme in materia di revisione; la revoca dell'abilitazione deve costituire l'ultima ratio per l'evenienza che, al fine di tutelare gli interessi pubblici in gioco e di prevenire ulteriori pregiudizi, rimanga unicamente la possibilità di escludere l'interessato dall'esercizio della professione (sentenza del Tribunale federale 2C_505/2010 del 7 aprile 2011 consid. 4.3, 2C_834/2010 dell'11 marzo 2011 consid. 6.2.3; DANIEL C. PFIFFENER, in: Watter/Bertschinger [editori] Basler Kommentar Revisionsrecht, Basilea 2011, n. 5 ad art. 17 LSR).

5.2 Nello scritto della società A._____Sa del 6 maggio 2010 e sottoscritto da D._____ è dichiarato che la ricorrente è alle dipendenze di tale ditta "dal 1.4.1998 fino al 28.02.1999 a tempo pieno e, dal 1.3.1999 al 31.07.2009 nella misura del 25 %, dal 1.8.2009 a tutt'oggi il grado di occupazione è dell'80 %". Nei periodi summenzionati la ricorrente avrebbe effettuato contabilità e revisioni sotto la sorveglianza di D._____. In sede di replica la ricorrente ha prodotto una dichiarazione di A._____SA del 14 maggio 2012 da cui emerge che la ricorrente dal 1°gennaio 2011 ha ridotto il grado di occupazione al 70 %, nonché una copia del contratto di lavoro del 14 agosto 2012 da cui risulta che dal 1°agosto 2012 il grado di occupazione è sceso al 30 %. La ricorrente ha spiegato che l'attività di revisione di A._____SA è in calo in quanto D._____, non essendo più giovanissimo, non ha chiesto l'abilitazione per lui stesso, per cui l'attività presso la A._____SA non potrebbe più garantirle il sostentamento. La ricorrente ha inoltre esibito il rapporto di revisione ordinaria sul conto annuale 2011 di Q._____ e R._____, revisioni per le quali la legge del Canton Grigioni prevede siano ordinarie. Nella presa di posizione del 7 novembre 2012 la ricorrente ha prodotto la "Relazione di verifica per la riduzione del capitale azionario" di T._____ SA, a sostegno della sua attività quale perito revisore.

La reiezione della domanda di abilitazione può certamente avere una certa incidenza sulle attività professionali della ricorrente e comportare eventualmente perdite economiche, tuttavia non costituisce un vero e proprio divieto ad esercitare la professione (cfr. anche sentenza del Tribunale amministrativo B-739/2011 del 6 settembre 2012, consid. 4.3.4). In effetti ella rimane abilitata a fornire altri servizi di quelli riservati ai periti revisori e ai revisori giusta l'art. 2 lett. a LSR, segnatamente la revisione di un'associazione di minore o media importanza o di società aventi una media annua di posti a tempo pieno non superiore a 10 persone, le quali invece di rinunciare ad eseguire una revisione limitata (opting out), hanno deciso di sottoporre i loro conti annuali ad un controllo autonomo che non deve necessariamente soddisfare le disposizioni di legge (cfr. Messaggio LSR FF 2004 3576). In considerazione dell'esperienza pluriennale in materia di revisione, la ricorrente può esercitare la sua professione in modo indipendente quale consulente oppure per conto di una società abilitata, pur quanto in quest'ultimo caso ella non sarebbe autorizzata a sottoscrivere i rapporti di revisione in qualità di revisore responsabile ai sensi dell'art. 6 cpv. 1 lett. c LSR (cfr. sentenza del Tribunale amministrativo federale B-853/2011 del 27 luglio 2012, consid. 8.5).

Per quanto riguarda le censure della ricorrente vertenti sulla perdita economica quale conseguenza della decisione impugnata occorre soffermarsi su due aspetti della sua attività, da un lato in qualità di dipendente presso A._____SA e dall'altro come ditta individuale. È dato per assodato che la A._____SA non ha mai richiesto l'abilitazione e, secondo l'estratto del Registro di commercio, non è più soggetta alla revisione ordinaria e ha rinunciato ad una revisione limitata a partire dal 22 gennaio 2009. Indipendentemente dal forte calo dell'attività della ricorrente a causa della mancata domanda di abilitazione di D._____, si può partire dal presupposto che la ricorrente, nel periodo in cui era attiva per A._____SA, non si occupasse di effettuare servizi di revisione di cui all'art. 2 lett. a LSR e che le retribuzioni corrisposte da A._____SA fossero con ogni probabilità riferite ad altri servizi che non a quelli di revisione oppure a servizi di revisione per associazioni di minore o media importanza o di società aventi una media annua di posti a tempo pieno non superiore a 10 persone, come del resto lasciano intendere i rispettivi estratti del registro di commercio delle ditte revisionate (cfr. scritto del 20 maggio 2010 di A._____SA sottoscritto da D._____). Per quanto riguarda l'attività della ricorrente in qualità di impresa individuale, ella asserisce che l'attività di revisione rappresenta il 70 % della sua attività e della cifra d'affari della propria impresa

individuale. Tuttavia, l'autorità inferiore ha rilevato nella decisione impugnata che, a giudicare dai rapporti di revisione inoltrati dalla ricorrente, si poteva concludere che dall'entrata in vigore del nuovo diritto ella non avesse effettuato alcuna revisione ordinaria ad eccezione dell'eventuale revisione ordinaria per la Q._____ di (…). Tale affermazione non è stata contestata dalla ricorrente nell'atto di ricorso e nemmeno nei successivi scritti, bensì ella si è limitata ad indicare di aver effettuato attualmente due revisioni ordinarie, la prima Q._____ e la seconda per R._____, ed inoltre ella ha inoltrato la relazione di verifica da lei redatta per la riduzione del capitale azionario di T._____ SA. La perdita economica derivante dalla mancata esecuzione dei due mandati di revisione in favore di Q._____ e R._____, le quali secondo il diritto cantonale soggiacciono a revisione ordinaria ma secondo l'art. 727 CO non soddisfano le soglie previste, non può essere giudicata tanto notevole da ammettere un caso di rigore. In effetti, conformemente all'estratto di registro di commercio della propria ditta individuale, la ricorrente può fornire altri servizi indicati nello scopo della ditta, quali la tenuta di contabilità per conto di terzi, l'allestimento di perizie extragiudiziali e giudiziali, la valutazione di aziende, la consulenza fiscale o l'amministrazione di beni mobiliari ed immobiliari. Come emerge dagli atti, la ricorrente può offrire e del resto offre già attualmente per il tramite della propria ditta individuale oppure anche in qualità di dipendente una varietà di servizi fiduciari e di revisione che non sono condizionati da un'abilitazione da parte dell'autorità di sorveglianza. Ciò le consentirebbe di contenere i danni derivanti da un'eventuale perdita economica.

La ricorrente non può quindi fare appello al caso di rigore. L'art. 43 cpv. 6 LSR permette all'autorità di sorveglianza di riconoscere una pratica professionale che non soddisfa le esigenze legali fintanto che è stabilito che i servizi in materia di revisione possono essere forniti in maniera ineccepibile sulla base dell'esperienza pratica pluriennale, ma non ha lo scopo di giustificare in seguito la fornitura di prestazioni senza l'abilitazione necessaria, a maggior ragione un comportamento avverso alla legge e incompatibile con i dettami della buona reputazione (cfr. sentenza del Tribunale amministrativo federale B-1723/2011 del 24 ottobre 2012, consid. 5.3.3).

Infine, dal rinvio alla sentenza dello scrivente Tribunale B-6372/2011 la ricorrente non può trarre nulla a suo beneficio. In tale ambito, ella valuta i fatti rimproverati al ricorrente ben più gravi di quelli da lei commessi, ma un tale confronto non può essere ritenuto pertinente, nella misura in cui la buona reputazione non può essere esaminata che in funzione del caso

concreto e non sulla scorta di paragoni poco significativi (cfr. sentenza del Tribunale amministrativo federale B-739/2011 del 6 settembre 2012, consid. 3.3.4).

5.3 Va inoltre considerato che il rifiuto della domanda di abilitazione non ha durata illimitata. In effetti, nella decisione impugnata l'autorità inferiore ha da una parte negato la domanda dell'abilitazione della ricorrente sulla base delle contravvenzioni alle disposizioni d'indipendenza, ma dall'altra ritenuto presumibile che, decorso un anno dall'entrata in vigore (recte: passaggio in giudicato) della decisione impugnata, ella possa accogliere positivamente una nuova domanda di abilitazione, a condizione che siano adempiute tutte le premesse dei disposti di legge e che non venga a conoscenza di alcun elemento suscettibile di pregiudicare la reputazione della richiedente.

A tale riguardo va osservato che nella sua motivazione l'autorità inferiore ha preso in considerazione la durata e la gravità delle violazioni riscontrate, nonché tenuto conto della circostanza che la ricorrente non avesse compreso appieno la portata delle norme di indipendenza, avendo regolarizzato la sua situazione solo dopo gli interventi dell'autorità e non sulla base di una propria riflessione e valutazione personale dell'ordinamento giuridico. Per questi motivi l'autorità inferiore poteva ragionevolmente concludere che la richiedente non disponesse di una buona reputazione e non garantisse un'attività di controllo ineccepibile.

Ne consegue che all'autorità inferiore non può essere rimproverato di aver valutato in maniera inadeguata le circostanze del caso concreto. Come già accennato, la ricorrente è contravvenuta per diversi anni in modo grave alle norme di indipendenza quali il divieto di autoverifica e il divieto di partecipare a revisioni in caso di relazioni strette con persone che esercitano funzioni decisionali in seno alla società sottoposta a revisione. Le infrazioni si sono protratte fino al 2011. L'attività di revisione presuppone che si osservino integralmente le norme specifiche corrispondenti (sentenza del Tribunale federale 2C_505/2010 del 7 aprile 2010, consid. 4.4). La concezione secondo cui una persona fisica può essere abilitata all'esercizio dell'attività di esperto revisore, rispettivamente revisore, se dispone della buona reputazione, risulta dalla legge e sfugge ad un controllo giuridico (art. 190 Cost., sentenza del Tribunale amministrativo federale B-6373/2010 del 20 aprile 2011 consid. 3.3.3.1).

La ricorrente adduce a più riprese di aver provveduto a regolarizzare la situazione e che non vi è più il rischio che le norme di indipendenza siano violate, ma sembra non rendersi conto che determinante nel caso di specie è il fatto che per anni la medesima abbia violato le norme sull'indipendenza e che il ripristino dello stato di diritto è avvenuto in vista dell'ottenimento dell'abilitazione. La circostanza che i servizi di revisione siano sempre stati eseguiti in maniera impeccabile non può compensare del tutto le mancanze riscontrate nei suoi confronti. Pertanto, considerata la gravità delle violazioni, tenuto conto che una parte di esse si é protratta per circa 14 anni fino al giugno 2011 e che quindi sono trascorsi appena due anni dalla loro cessazione, ed infine considerata la mancanza di comprensione della ricorrente circa la portata delle norme di indipendenza, una misura più mite o meno severa non può entrare in linea di conto. Del resto, lo scrivente Tribunale ha già avuto modo di riconoscere l'inammissibilità di un ammonimento scritto (cfr. sentenza del Tribunale amministrativo federale B-3998/2010 del 31 maggio 2011 consid. 3). La legge non prevede nemmeno misure come un'abilitazione limitata a certi campi della revisione, rispettivamente controlli approfonditi da parte dell'autorità di sorveglianza oppure di altri revisori. Questo genere di misure non sembra adatto al fine di garantire un'esecuzione irreprensibile delle prestazioni in materia di revisione (cfr. sentenza del Tribunale amministrativo federale B-1723/2011 del 24 ottobre 2012 consid. 5.3.3). L'autorità inferiore è a ragione giunta alla conclusione che le violazioni alle norme di indipendenza abbiano pregiudicato la reputazione della ricorrente a tal punto da negare rispettivamente sospendere l'abilitazione.

In alcuni procedimenti di ricorso contro il ritiro dell'abilitazione per un periodo indeterminato rispettivamente contro il rifiuto dell'abilitazione finora sottoposti allo scrivente Tribunale l'autorità inferiore ha prospettato al richiedente di esaminare nuovamente le condizioni di abilitazione dopo un periodo di tre (procedimento B-1355/2011 [ritiro], B-5113/2011 [rifiuto]) rispettivamente due (procedimento B-5065/2011 [rifiuto]) e un anno (procedimento B-6373/2010 [ritiro]). In un caso di ritiro dell'abilitazione a tempo indeterminato, ma in cui l'autorità inferiore ha preannunciato al richiedente di poter inoltrare una nuova domanda dopo tre anni, lo scrivente Tribunale ha riconosciuto che un simile modo di procedere si accosta di per sé ad un ritiro dell'abilitazione limitato a tre anni (sentenza del Tribunale amministrativo federale B-1355/2011 del 5 ottobre 2011 consid. 7.2). Questa prassi può essere applicata per analogia al caso di specie, in quanto si tratta di situazioni paragonabili nel senso che, in ogni caso, il richiedente non può contare con l'eventuale accoglimento

dell'abilitazione prima che sia trascorso un determinato periodo. Il rifiuto della domanda di abilitazione limitato ad un anno dal passaggio in giudicato della decisione impugnata significa che il ricorrente può inoltrare una nuova domanda entro un anno dalla crescita in giudicato di detta decisione e, in quell'occasione, dovrà dimostrare di disporre della buona reputazione e della garanzia di un'attività di controllo ineccepibile prima di poter essere abilitato. Un ritiro rispettivamente rifiuto dell'abilitazione limitato nel tempo dovrebbe essere preso in considerazione di principio laddove l'autorità di sorveglianza sulla base delle mancanze riscontrate è in grado di fare delle previsioni proporzionalmente attendibili sul comportamento futuro del richiedente e sul ripristino della buona reputazione (cfr. sentenza del Tribunale amministrativo federale B-1355/2011 del 5 ottobre 2011 consid. 7.2). Il Tribunale federale ha confermato le allegazioni dello scrivente Tribunale poc'anzi esposte, ritenendo che nel caso della condizione relativa alla buona reputazione si tratta di circostanze di fatto che non possono essere cambiate a breve termine (cfr. sentenza del Tribunale federale 2C_927/2011 dell'8 maggio 2012 consid. 3.5.3). In effetti, è difficile immaginare che la fiducia nella prestazione di servizi di revisione di una persona che per anni ha violato le norme di indipendenza si possa ripristinare all'improvviso subito dopo la cessazione di tali infrazioni. In altre parole, in casi simili al presente, le previsioni che l'autorità inferiore dovrebbe essere in grado di fare, come rilevato nel procedimento succitato B-1355/2011, non dovrebbero riferirsi soltanto al comportamento rispettoso della legge durante e dopo il termine d'attesa relativamente breve di un anno prima di un eventuale accoglimento dell'abilitazione, ma anche essere orientate sul ripristino della fiducia con particolare riguardo alle future attività irreprensibili. Dalla decisione impugnata non risultano i motivi per i quali la garanzia di un'attività di controllo ineccepibile possa essere ripristinata dopo un anno. Nemmeno la prassi summenzionata si esprime a tale riguardo. Appare comunque ovvio che il corso del tempo già di per sé stesso possa essere in grado di ricostituire la fiducia in un'attività di controllo ineccepibile che al momento attuale non è data.

Nei casi di ritiro e rifiuto dell'abilitazione finora sottoposti allo scrivente Tribunale, l'autorità inferiore non ha fissato limiti inferiori ad un anno per presentare una nuova domanda. Ciò appare plausibile, tanto più che in un procedimento su ricorso contro il ritiro dell'abilitazione limitato ad un anno, il Tribunale federale ha ritenuto che il ritiro dell'abilitazione per un periodo inferiore ad un anno non sia concepibile in considerazione, tra l'altro, del ritmo annuale per l'esame della revisione dei conti (cfr.

sentenza del Tribunale federale 2C_1182/2012 del 29 maggio 2013 consid. 4.4).

Infine, nei procedimenti B-853/2011 e B-6373/2010 lo scrivente Tribunale ha ritenuto il ritiro dell'abilitazione limitato ad un anno conforme al principio della proporzionalità: nel primo procedimento, erano state accertate violazioni delle norme d'indipendenza di cui all'art. 728 cpv. 2 n. 1 e 3 CO protrattesi su un lasso di tempo di dieci anni (2001-2011), nel secondo le violazioni delle norme d'indipendenza si riferivano all'art. 728 cpv. 2 n. 3 CO ed erano state riscontrate per un periodo di circa 17 anni. Nel caso che ci riguarda le infrazioni alle norme d'indipendenza tangono l'art. 728 cpv. 2 n. 3 e 4 CO e si sono perpetrate per circa 14 anni. Sotto l'aspetto della prassi poc'anzi esposta ed in riferimento alla portata ed alla durata delle infrazioni commesse, non si può affermare che la decisione impugnata violi il principio della proporzionalità, per quanto l'autorità inferiore abbia di fatto rimandato l'abilitazione della ricorrente ad un anno dopo la crescita in giudicato della decisione impugnata.

In sunto, non è contrario al principio della proporzionalità che la garanzia di un'attività di controllo ineccepibile possa essere rivalutata un anno dopo la crescita in giudicato della decisione impugnata. L'attesa di un anno dal passaggio in giudicato della decisione impugnata prima di accogliere una nuova domanda appare giustificata nella misura in cui ci si può attendere dalla ricorrente che nel frattempo abbia riconosciuto l'illiceità del proprio comportamento e che in futuro si adoperi per osservare appieno le norme di indipendenza.

5.4 In riassunto, il rifiuto della domanda di abilitazione della ricorrente si rivela conforme al principio della proporzionalità.

6.
Dai considerandi suesposti emerge che l'autorità inferiore ha valutato correttamente le esigenze poste alla buona reputazione e alla garanzia di un'attività di controllo ineccepibile e di conseguenza negato a giusta ragione la domanda di abilitazione della ricorrente. Il ricorso va quindi respinto.

7.
Si rammenta infine che le tre condizioni per l'ottenimento dell'abilitazione, vale a dire la formazione, l'esperienza professionale e la buona reputazione, devono essere adempiute cumulativamente. La mancanza di una di esse può condurre da sola al rigetto del ricorso. Viste tali

circostanze e dopo che è risultato che la condizione relativa alla buona reputazione non è soddisfatta non si rivela più necessario di esaminare le altre esigenze (cfr. sentenze del Tribunale amministrativo federale B-5113/2011 del 28 giugno 2012, consid. 15, B-739/2011 del 6 settembre 2012, consid. 5).

8.
Visto l'esito del ricorso, le spese processuali vanno poste a carico della parte soccombente (art. 63 cpv. 1 PA). Le spese del procedimento dinanzi al TAF comprendono la tassa di giustizia e i disborsi (art. 1 del Regolamento sulle tasse e sulle spese ripetibili nelle cause dinanzi al Tribunale amministrativo federale del 21 febbraio 2008, TS-TAF, RS 173.320.2). La tassa di giustizia è calcolata in funzione dell'ampiezza e della difficoltà della causa, del modo di condotta processuale e della situazione finanziaria delle parti (art. 2 cpv. 1 TS-TAF).

Ritenuto quanto precede la ricorrente è da considerare parte soccombente, per cui le spese di procedura sono messe a suo carico. Nella fattispecie, esse vengono stabilite in fr. 2'000.– (art. 4 TS-TAF), importo che verrà integralmente compensato con l'anticipo di fr. 2'000.– già versato.

Visto l'esito del ricorso, la ricorrente non ha diritto ad un'indennità a titolo di spese ripetibili (art. 64 PA).

Per questi motivi, il Tribunale amministrativo federale pronuncia:

1.
Il ricorso è respinto.

2.
Le spese processuali, di fr. 2'000.– sono poste a carico della ricorrente e sono computate con l'anticipo spese di fr. 2'000.– dopo la crescita in giudicato della presente sentenza.

3.
Non vengono assegnate indennità per spese ripetibili.

4.
Comunicazione a:

– ricorrenti (atto giudiziario);
– autorità inferiore (n. di rif. 105 568 e 502 724; atto giudiziario);
– Dipartimento federale di giustizia e polizia DFGP (atto giudiziario).

Il giudice unico:	Il cancelliere:
Francesco Brentani	Corrado Bergomi

Rimedi giuridici:

Contro la presente decisione può essere interposto ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale, 1000 Losanna 14, entro un termine di 30 giorni dalla sua notificazione (art. 82 e segg., 90 e segg. e 100 della legge sul Tribunale federale del 17 giugno 2005 [LTF, RS 173.110]). 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: 25 giugno 2013