2019 I/5

Estratto della decisione della Corte I
nella causa A. contro Amministrazione federale delle dogane (AFD)
A-2186/2018 del 15 febbraio 2019

Revoca dell'autorizzazione per la gestione di un deposito doganale aperto, a seguito di un vizio sopraggiunto posteriormente al suo rilascio (cambiamento della prassi amministrativa). Rinvio diretto della causa.

Art. 54 cpv. 1 LD. Art. 159 OD. Art. 61 cpv. 1 PA.

- 1. Condizioni alla base del rinvio diretto (« Sprungrückweisung ») della causa all'autorità di prima istanza ex art. 61 cpv. 1 PA (consid. 2.3).**
- 2. La revoca di una decisione cresciuta in giudicato avente effetti durevoli (« Dauerverfügung »), come quella di autorizzazione a gestire un deposito doganale aperto ai sensi dell'art. 54 cpv. 1 LD, può intervenire solo in presenza di un vizio sopraggiunto posteriormente alla sua pronuncia. Qualora il vizio sia dovuto ad un'applicazione più restrittiva della legge in virtù di un mero cambiamento di prassi, la revoca è eccezionalmente ammessa soltanto se lo stesso è oggettivamente giustificato da motivi di interesse pubblico o di parità di trattamento (consid. 3.3.2).**

Entzug der Bewilligung für den Betrieb eines offenen Zolllagers infolge nachträglicher Fehlerhaftigkeit (Änderung der Verwaltungspraxis). Sprungrückweisung.

Art. 54 Abs. 1 ZG. Art. 159 ZV. Art. 61 Abs. 1 VwVG.

- 1. Voraussetzungen für eine Sprungrückweisung der Sache an die erstinstanzliche Behörde gestützt auf Art. 61 Abs. 1 VwVG (E. 2.3).**
- 2. Eine rechtskräftige Dauerverfügung wie die Bewilligung für den Betrieb eines offenen Zolllagers im Sinne von Art. 54 Abs. 1 ZG kann nur bei nachträglicher Fehlerhaftigkeit widerrufen werden. Ist diese Fehlerhaftigkeit die Folge einer restriktiveren Rechtsanwendung allein aufgrund einer Praxisänderung, ist ein Widerruf ausnahmsweise dann zulässig, wenn die Praxisänderung durch**

**Gründe des öffentlichen Interesses oder der Gleichbehandlung
objektiv gerechtfertigt ist (E. 3.3.2).**

Retrait de l'autorisation d'exploiter un entrepôt douanier ouvert justifié par un vice apparu après la délivrance de l'autorisation (changement de la pratique administrative). Renvoi direct de la cause.

Art. 54 al. 1 LD. Art. 159 OD. Art. 61 al. 1 PA.

- 1. Conditions du renvoi direct (« renvoi sur renvoi », « Sprungrückweisung ») de la cause à l'autorité de première instance au sens de l'art. 61 al. 1 PA (consid. 2.3).**
- 2. Une fois entrée en force, une décision assortie d'effets durables (« Dauerverfügung »), telle qu'une autorisation d'exploiter un entrepôt douanier ouvert au sens de l'art. 54 al. 1 LD, ne peut être retirée qu'en présence d'un vice apparu ultérieurement au prononcé de ladite décision. Si le vice en question est dû à une application plus restrictive de la loi par la seule vertu d'un changement de pratique, le retrait est admis à titre exceptionnel uniquement si ledit changement est objectivement justifié par des motifs d'intérêt public ou d'égalité de traitement (consid. 3.3.2).**

La società A. è titolare dell'autorizzazione per la gestione di un deposito doganale aperto (DDA) rilasciatole dall'Amministrazione federale delle dogane (AFD) il 26 ottobre 2012, valida dal 1° novembre 2012.

A seguito di un cambiamento di prassi dell'AFD, secondo cui per il rilascio dell'autorizzazione per la gestione di un DDA è ora richiesto che il deposito interessato registri più di 200 movimenti (entrate e uscite) di merci all'anno, con e-mail del 14 luglio 2017, l'Ispettorato doganale Mendrisiotto ha informato la società A. che, poiché per l'anno 2016 essa avrebbe registrato dei movimenti ben al di sotto dei suddetti 200 movimenti, essa intendeva revocarle la sua autorizzazione per la gestione di un DDA del 26 ottobre 2012 e di non più rinnovargliela a partire dall'anno seguente.

Con e-mail del 18 luglio 2017, la società A. ha postulato il mantenimento della suddetta autorizzazione, sottolineandone il carattere fondamentale e strategico per la propria attività, nella quale avrebbe effettuato importanti investimenti sia in termini di risorse umane che economici.

Il 19 settembre 2017 l'AFD – e meglio, la Direzione del circondario delle dogane (di seguito: DCD) – ha sostituito l'autorizzazione del 26 ottobre 2012 rilasciata alla società A. con una nuova autorizzazione avente validità limitata fino al 31 dicembre 2018.

Avverso la predetta autorizzazione, la società A. – per il tramite del suo patrocinatore – ha presentato ricorso il 20 ottobre 2017 dinanzi alla Direzione generale delle dogane (DGD), postulandone in sostanza l'annullamento. Protestando tasse, spese e ripetibili, essa ha invocato la violazione del suo diritto di essere sentita per assenza di una motivazione sufficiente della decisione impugnata, l'arbitrarietà della revoca e sostituzione dell'autorizzazione del 26 ottobre 2012 in assenza di una base legale sufficiente e, in ogni caso, dei presupposti per una tale revoca, come pure la violazione ingiustificata della sua libertà economica, a difetto dei presupposti per una limitazione di detto suo diritto fondamentale.

Con decisione del 23 febbraio 2018, la DGD ha respinto il ricorso del 20 ottobre 2017 e confermato l'autorizzazione del 19 settembre 2017 della DCD.

Avverso detta decisione, la società A. (di seguito: ricorrente) – sempre per il tramite del suo patrocinatore – ha inoltrato ricorso il 13 aprile 2018 dinanzi al Tribunale amministrativo federale. Protestando tasse, spese e ripetibili, la ricorrente postula in sostanza l'annullamento della decisione impugnata per i motivi già avanzati dinanzi alla DGD (di seguito: autorità inferiore).

Il Tribunale amministrativo federale ha accolto il ricorso, pronunciando un rinvio diretto (« Sprungrückweisung ») della causa alla DCD, per grave violazione del diritto di essere sentito della ricorrente.

Dai considerandi:

2.3 Giusta l'art. 61 cpv. 1 PA, l'autorità di ricorso decide la causa o eccezionalmente la rinvia, con istruzioni vincolanti all'autorità inferiore. Anche se la procedura di ricorso è retta in maniera generale dal principio della massima inquisitoria, non spetta tuttavia alle autorità di ricorso ricostruire la fattispecie determinante per la decisione (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A–8035/2015 del 14 novembre 2017 consid. 2.3; A–3558/2013 del 18 novembre 2014 consid. 2.3; decisione della Commissione federale

di ricorso in materia di contribuzioni [CRC] del 21 giugno 2004, in: Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione [GAAC] 68.156 consid. 3bb). Nel contesto della procedura di ricorso si tratta piuttosto di esaminare la fattispecie così come è stata stabilita dall'autorità inferiore e, nel caso particolare, di confermarla o di completarla. In principio, allorquando l'autorità ammette interamente o in parte il ricorso, essa statuisce sul medesimo affare (decisione di natura riformatoria; art. 61 cpv. 1 PA; cfr. [tra le tante] sentenze A-8035/2015 consid. 2.3; A-3558/2013 consid. 2.3).

Eccezionalmente, sussiste anche la possibilità di rinviare la causa all'autorità inferiore con istruzioni imperative, affinché renda una nuova decisione (decisione di natura cassatoria; art. 61 cpv. 1 PA). Siffatto rinvio si giustifica segnatamente nel caso in cui altri elementi relativi alla fattispecie devono essere constatati e che la procedura di amministrazione delle prove risulta essere troppo gravosa (cfr. [tra le tante] sentenze A-8035/2015 consid. 2.3; A-3558/2013 consid. 2.3). In una simile evenienza si intende salvaguardare il principio della doppia istanza di giudizio, poiché il ricorrente potrà nuovamente contestare questi punti, i quali, per definizione, saranno nuovi, ciò che sarebbe escluso se il Tribunale dovesse statuire (cfr. GAAC 68.156 consid. 3bb con rinvii). Anche se il Tribunale è competente per procedere a ulteriori atti istruttori volti ad acclarare la fattispecie, è preferibile infine che sia l'autorità inferiore, peraltro la più prossima in materia, a pronunciarsi sulla causa. Il rinvio è invece indispensabile allorquando appare che la fattispecie determinante è stata manifestamente constatata in maniera inesatta o incompleta e che conseguentemente, ciò configura una grave violazione dell'art. 49 lett. b PA. In simili casi, una decisione di natura riformatoria emanata dal Tribunale non entra più in linea di conto (cfr. [tra le tante] sentenze A-8035/2015 consid. 2.3; A-3558/2013 consid. 2.3 con rinvii; Moser/Beusch/Kneubühler, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2^a ed. 2013, n. 2.191, n. 3.197 segg.).

A determinate condizioni, un rinvio della causa è altresì possibile all'autorità di prima istanza (« Sprungrückweisung »). Un tale rinvio si giustifica ad esempio nel caso in cui l'autorità di prima istanza abbia sin dall'inizio commesso dei gravi vizi procedurali oppure disponga in un determinato ambito di conoscenze tecniche specifiche necessarie alla risoluzione della vertenza, rispettivamente allorquando le questioni giuridiche ancora pendenti nello specifico richiedano un loro esame in primis da parte

dell'autorità di prima istanza, dipoi – se del caso – da parte delle successive istanze, nel rispetto di tutti i gradi di giudizio (cfr. Weissenberger/Hirzel, in: *Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz*, 2^a ed. 2016, n. 21 ad art. 61 PA; Madeleine Camprubi, in: *VwVG, Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Kommentar*, 2^a ed. 2019, n. 9 ad art. 61 PA).

3. In concreto, oggetto del litigio è la revoca e sostituzione contemporanea dell'autorizzazione (...) per la gestione del DDA del 26 ottobre 2012 della ricorrente con una nuova autorizzazione avente validità limitata fino al 31 dicembre 2018 pronunciata dalla DCD con decisione del 19 settembre 2017 e confermata su ricorso dall'autorità inferiore con decisione del 23 febbraio 2018. Tale revoca è contestata dalla ricorrente, in quanto sarebbe del tutto infondata e lesiva del suo diritto di essere sentita, essendo totalmente priva di base legale e di motivazione. La revoca lederebbe e limiterebbe poi in maniera ingiustificata la sua libertà economica.

In tale contesto, per il Tribunale amministrativo federale si tratterà prioritariamente di esaminare se nel caso della ricorrente sussiste una violazione del suo diritto di essere sentita (cfr. consid. 3.4), tale vizio comportando, di principio, l'annullamento della decisione resa dall'autorità indipendentemente dalle possibilità di successo del ricorso nel merito (cfr. DTF 142 II 218 consid. 2.8.1; 135 I 187 consid. 2.2; 132 V 387 consid. 5.1; DTAF 2009/36 consid. 7). A tal fine, qui di seguito verranno dapprima ricordate le esigenze in materia di motivazione delle decisioni (cfr. consid. 3.1) e poi chiarite le basi del regime di DDA con particolare riguardo circa le condizioni per il rilascio e la revoca della relativa autorizzazione (cfr. consid. 3.2–3.3).

3.1

3.1.1 Il diritto di essere sentito, sancito dall'art. 29 cpv. 2 Cost., garantisce all'interessato il diritto di esprimersi prima che sia resa una decisione sfavorevole nei suoi confronti (cfr. art. 29 e 30 PA), il diritto di prendere visione dell'incarto (cfr. art. 26 PA), la facoltà di offrire mezzi di prova su fatti suscettibili di influire sul giudizio, di esigerne l'assunzione, di partecipare alla loro assunzione e di potersi esprimere sulle relative risultanze, nella misura in cui esse possano influire sulla decisione (cfr. art. 18 PA applicabile per analogia dinanzi al Tribunale amministrativo federale, malgrado la riserva dell'art. 2 cpv. 1 PA [cfr. {tra le tante} sentenza del TAF A–5446/2016 del 23 maggio 2018 consid. 2.2 con rinvii]; art. 29 PA), nonché di ottenere una decisione motivata (cfr. art. 35 PA applicabile per analogia dinanzi al Tribunale amministrativo federale, malgrado la riserva

dell'art. 2 cpv. 1 PA; DTF 144 I 11 consid. 5.3; 135 II 286 consid. 5.1; sentenze del TF 4A_35/2010 del 19 maggio 2010 consid. 6; 8C_321/2009 del 9 settembre 2009 consid. 2.2 segg.; sentenza del TAF A-7094/2010 del 21 gennaio 2011 consid. 3.2 con rinvii; THIERRY TANQUEREL, *Manuel de droit administratif*, 2^a ed. 2018, n. 1528 segg.). Tale garanzia non serve solo a chiarire i fatti, bensì rappresenta anche un diritto individuale di partecipare alla pronuncia di una decisione mirata sulla persona in quanto tale. Il diritto di essere sentito è quindi da un lato, il mezzo d'istruzione della causa, dall'altro un diritto della parte di partecipare all'emanazione della decisione che concerne la sua situazione giuridica. Garantisce l'equità del procedimento (cfr. ADELIO SCOLARI, *Diritto amministrativo*, Parte generale, 2002, n. 483 seg. con rinvii; [tra le tante] sentenze del TAF A-3822/2016 del 19 dicembre 2017 consid. 3.1; A-3056/2015 del 22 dicembre 2016 consid. 3.1.1).

3.1.2 La giurisprudenza ha dedotto il dovere per l'autorità di motivare la sua decisione dal diritto di essere sentito. A livello procedurale, tale garanzia è ancorata all'art. 35 PA, qui applicabile per analogia malgrado la riserva dell'art. 2 cpv. 1 PA (cfr. [tra le tante] sentenza A-5446/2016 consid. 2.2 con rinvii). Scopo di ottenere una decisione motivata è che il destinatario possa comprendere le ragioni della medesima e, se del caso, impugnarla in piena coscienza di causa e che l'autorità di ricorso possa esercitare il suo controllo (cfr. DTF 142 II 49 consid. 9.2; 134 I 83 consid. 4.1; 129 I 232 consid. 3.2; 126 I 97 consid. 2b). È quindi sufficiente che l'autorità si esprima sulle circostanze significative atte ad influire in un modo o nell'altro sul giudizio di merito. L'autorità non è tuttavia tenuta a prendere posizione su tutti i fatti, le censure e i mezzi di prova invocati dal ricorrente, ma può limitarsi ad esporre le sole circostanze rilevanti per la decisione (cfr. DTF 143 III 65 consid. 5.2; 141 IV 249 consid. 1.3.1; 130 II 530 consid. 4.3; 129 I 232 consid. 3.2; 126 I 97 consid. 2b; [tra le tante] sentenza del TAF A-6362/2015 del 16 gennaio 2017 consid. 3.1.2; DTAF 2009/35 consid. 6.4.1). Peraltro, la motivazione non deve necessariamente trovarsi nella decisione stessa; essa può anche trovarsi in un documento separato che sia stato portato a conoscenza dell'interessato o può discendere dal rinvio a una presa di posizione di un'altra autorità sempre portata a conoscenza dell'interessato (cfr. DTF 123 I 31 consid. 2c; 113 II 204 consid. 2; DTAF 2013/46 consid. 6.2.5; [tra le tante] sentenza A-6362/2015 consid. 3.1.2), basta che il destinatario sia in grado di procurarsi i documenti ai quali la decisione rimanda. L'ampiezza della motiva-

zione non può tuttavia essere stabilita in modo uniforme. Essa va determinata tenendo conto dell'insieme delle circostanze della fattispecie e degli interessi della persona toccata nonché applicando i principi sviluppati dalla giurisprudenza del Tribunale federale. La motivazione può anche essere sommaria, ma vi si devono perlomeno dedurre gli elementi essenziali sui quali l'autorità si è fondata per rendere il proprio giudizio (cfr. [tra le tante] sentenza A-6362/2015 consid. 3.1.2; SCOLARI, op. cit., n. 531 e 535 con rinvii).

3.1.3 A titolo eccezionale, la violazione del diritto di essere sentito può essere sanata nella procedura di ricorso, se i motivi determinanti sono stati addotti in risposta dall'autorità, se il ricorrente ha potuto commentarli in un successivo memoriale e, soprattutto, se il potere d'esame della giurisdizione competente non è più ristretto di quello dell'istanza inferiore (cfr. DTF 142 II 218 consid. 2.8.1; 135 I 187 consid. 2.2; 133 I 201 consid. 2.2; sentenza del TF 1C_104/2010 del 29 aprile 2010 consid. 2.1; [tra le tante] sentenza del TAF A-1876/2013 del 6 gennaio 2014 consid. 3.5 con rinvii).

3.2

3.2.1 Giusta la legislazione doganale (cfr. art. 7 della legge del 18 marzo 2005 sulle dogane [LD, RS 631.0]), le merci introdotte nel territorio doganale o asportate da esso sono soggette all'obbligo doganale e devono essere tassate secondo la LD, nonché la legge del 9 ottobre 1986 sulla tariffa delle dogane (LTD, RS 632.10). Di principio, dette merci soggiacciono altresì all'IVA all'importazione (cfr. art. 50 segg. LIVA [RS 641.20]). Rimangono salve le deroghe previste in trattati, in disposizioni speciali di legge o in ordinanze emanate dal Consiglio federale che si fondano sulla LTD (cfr. art. 1 cpv. 2 LTD; art. 2 cpv. 1 e art. 8 segg. LD; art. 53 LIVA). L'importo del dazio è calcolato in base alla natura, alla quantità e allo stato della merce nel momento in cui viene dichiarata all'ufficio doganale, nonché alle aliquote di dazio e alle basi di calcolo in vigore nel momento in cui sorge l'obbligazione doganale (cfr. art. 19 cpv. 1 LD).

3.2.2 Le merci non immesse in libera pratica ma destinate a essere immagazzinate in un deposito doganale devono essere dichiarate nel regime di deposito doganale (cfr. art. 51 cpv. 1 LD in combinato disposto con l'art. 47 cpv. 1 LD). Il deposito doganale è definito all'art. 50 cpv. 1 LD come un luogo del territorio doganale autorizzato dall'AFD e posto sotto vigilanza doganale, nel quale le merci possono essere immagazzinate alle condizioni stabilite dall'AFD. Esso può essere un deposito aperto o un deposito di merci di gran consumo (cfr. art. 50 cpv. 2 LD).

3.2.3 I DDA sono depositi doganali nei quali i depositari – e meglio, le persone che gestiscono il deposito doganale (cfr. art. 52 cpv. 1 LD) – possono immagazzinare merci proprie o merci di terzi non immesse in libera pratica (cfr. art. 53 cpv. 1 LD). Per il DDA si rinuncia a stabilire e garantire i tributi doganali all'importazione e ad applicare provvedimenti di politica commerciale (cfr. art. 51 cpv. 2 lett. a LD). Nel DDA, il regime doganale ha dunque in particolare per effetto che le merci possono esservi depositate senza imposizione, versamento o garanzia dei tributi doganali all'importazione (cfr. Messaggio del 15 dicembre 2003 concernente una nuova legge sulle dogane, FF 2004 485, 548 [di seguito: Messaggio LD]).

3.2.4 L'apertura di un DDA e la conseguente applicazione del regime del DDA sono soggette all'autorizzazione dell'AFD (cfr. art. 54 cpv. 1 LD; Messaggio LD, FF 2004 485, 549; REMO ARPAGAU, Schweizerisches Bundesverwaltungsrecht, Zollrecht, vol. XII, 2^a ed. 2007, n. 800). Il rilascio di detta autorizzazione esige innanzitutto l'adempimento di requisiti personali da parte del richiedente: egli deve risiedere in Svizzera e offrire garanzia per una gestione regolare del deposito doganale (cfr. art. 54 cpv. 2 lett. a LD). Secondo l'art. 158 dell'ordinanza del 1^o novembre 2006 sulle dogane (OD, RS 631.01), la gestione regolare non è garantita segnatamente quando il richiedente ha commesso una grave infrazione o ripetute infrazioni contro il diritto federale, sempre che la relativa esecuzione spetti all'AFD. Il rilascio di detta autorizzazione richiede inoltre l'adempimento di requisiti amministrativi: la vigilanza e il controllo doganali non devono comportare un dispendio amministrativo sproporzionato per l'AFD (cfr. art. 54 cpv. 2 lett. b LD; REGINALD DERKS, in: Handkommentar, Zollgesetz [ZG], 2009, n. 2 ad art. 54 LD [di seguito: Handkommentar ZG]). Giusta l'art. 54 cpv. 3 LD, detta autorizzazione può poi essere vincolata da oneri ed escludere l'immagazzinamento di determinate merci a rischio (lett. a) o prescrivere che determinate merci a rischio siano depositate in locali particolari (lett. b). In questo regime doganale, sono peraltro applicabili i disposti di natura non doganale già durante il periodo dell'immagazzinamento (cfr. art. 51 cpv. 2 lett. f LD; Messaggio LD, FF 2004 485, 548).

Le merci destinate a essere immagazzinate sono dichiarate dal depositario o dal suo mandatario presso l'ufficio doganale di controllo menzionato nell'autorizzazione (cfr. art. 53 cpv. 4 LD). Il depositario è responsabile di assicurare che le merci non siano sottratte alla vigilanza doganale durante

la loro giacenza nel deposito, di far rispettare gli obblighi risultanti dall'immagazzinamento delle merci e di far adempire gli oneri connessi all'autorizzazione (cfr. art. 53 cpv. 5 LD). L'AFD può esigere che il depositario presti una garanzia per l'osservanza degli obblighi di cui all'art. 53 cpv. 5 LD (cfr. art. 53 cpv. 6 LD).

3.2.5 Con il rilascio dell'autorizzazione viene confermata l'applicabilità del regime del DDA (cfr. art. 54 cpv. 1 LD). Analogamente all'autorizzazione per l'applicazione del regime del traffico di perfezionamento attivo, qualora la decisione tramite la quale è stata rilasciata l'autorizzazione (la cosiddetta « Bewilligungsverfügung ») per la gestione di un DDA non venga impugnata, la stessa cresce formalmente in giudicato con i relativi oneri ivi precisati (cfr. sentenza del TAF [regime del traffico di perfezionamento attivo] A-2656/2018 del 19 dicembre 2018 consid. 3.2.2 con rinvii; in merito al carattere di decisione, DERKS, Handkommentar ZG, op. cit., n. 3 ad art. 54 LD). In tal caso, si considera che il destinatario della decisione abbia accettato i suddetti oneri e il conseguente obbligo di attenersi agli stessi. Eventuali censure relative al contenuto dell'autorizzazione, segnatamente la contestazione degli oneri posti da quest'ultima, vanno sollevate tempestivamente presentando ricorso contro l'autorizzazione stessa; successivamente dette censure non possono infatti più essere sollevate con successo nell'ambito della procedura di riscossione dei tributi d'entrata e vanno pertanto respinte. Conformemente alla giurisprudenza, con la crescita in giudicato formale dell'autorizzazione, pure le censure relative alla conformità costituzionale e alle leggi e ordinanze su cui si fonda l'autorizzazione sono da respingere (cfr. sentenza A-2656/2018 consid. 3.2.2 con rinvii).

3.3

3.3.1 Le decisioni amministrative cresciute in giudicato dal profilo formale possono essere revocate (o modificate) nella misura in cui siano adempite determinate condizioni. Dette condizioni sono definite in primo luogo direttamente dalle disposizioni giuridiche materiali o processuali, qualora esse sussistano (cfr. DTF 137 I 69 consid. 2.3; 127 II 306 consid. 7a; sentenza del TAF A-3913/2010 del 2 dicembre 2011 consid. 3 con rinvii; SCOLARI, op. cit., n. 868; TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4^a ed. 2014, n. 35; PIERMARCO ZENRUFFINEN, Droit administratif, Partie générale et éléments de procédure, 2^a ed. 2013, n. 1457).

Per quanto concerne la decisione relativa al rilascio dell'autorizzazione a gestire un deposito doganale, la sua revoca è espressamente disciplinata dall'art. 159 OD. Più nel dettaglio, l'art. 159 OD sancisce che l'AFD revoca l'autorizzazione, se il titolare del deposito:

- a. non adempie più i requisiti di cui all'art. 54 cpv. 2 LD;
- b. non rispetta le condizioni e gli oneri fissati nelle autorizzazioni; o
- c. commette ripetutamente infrazioni contro il diritto federale, sempre che la relativa esecuzione spetti all'AFD.

Il tenore imperativo dell'art. 159 OD, secondo cui « [l']AFD revoca l'autorizzazione » (in tedesco « *Die EZV entzieht die Bewilligung* », in francese « *L'AFD retire l'autorisation* »), lascia chiaramente intendere che l'AFD è tenuta a revocare l'autorizzazione qualora una delle tre predette condizioni risulti adempiuta (cfr. DERKS, *Handkommentar ZG*, op. cit., n. 5 ad art. 54 LD). L'osservanza delle condizioni e degli oneri stabiliti nell'autorizzazione è tuttavia controllata saltuariamente (cfr. art. 51 cpv. 2 lett. d LD). Gli oneri stabiliti nell'autorizzazione sono poi concretati nella decisione d'imposizione (cfr. art. 51 cpv. 2 lett. e LD).

3.3.2 Se la legge non risolve esplicitamente il problema della revocabilità, rispettivamente non lo disciplina in maniera esaustiva, rimangono comunque applicabili i principi sviluppati dalla dottrina e dalla giurisprudenza (cfr. DTF 137 I 69 consid. 2.3; 135 V 201 consid. 6.2; 127 II 306 consid. 7a; SCOLARI, op. cit., n. 870; WIEDERKEHR/RICHLI, *Praxis des allgemeinen Verwaltungsrechts*, vol. I, 2012, n. 2712 e 2781). In tale contesto, la revoca di una decisione dipende dall'esito del confronto di due antitetici interessi: quello all'attuazione del diritto oggettivo e quello della sicurezza giuridica, rispettivamente del principio della buona fede (cfr. DTF 143 II 1 consid. 5.1; 137 I 69 consid. 2.3; 135 V 201 consid. 6.2; 127 II 306 consid. 7a; 115 Ib 152 consid. 3a; DTAF 2007/29 consid. 4.2; sentenza del TAF A-3757/2010 del 10 maggio 2011 consid. 9; WIEDERKEHR/RICHLI, op. cit., n. 2712 e 2781; SCOLARI, op. cit., n. 871; TANQUEREL, op. cit., n. 944). Il secondo prevale di regola sul primo e impedisce la revoca se la decisione in questione ha creato diritti soggettivi a favore del destinatario, la decisione è stata emanata dopo un procedimento in cui gli interessi pubblici e privati sono stati esaurientemente esaminati e valutati, l'interessato abbia in buona fede fatto uso dei suoi diritti. Queste regole non sono però assolute. D'un canto, la revoca può ancora intervenire anche in dette ipotesi allorché è richiesta da un interesse pubblico eminente o

dalla sopravvenienza di fatti nuovi, di nuove scoperte scientifiche o modifiche legislative, oppure se esiste un motivo di revisione. D'altro canto, le esigenze della sicurezza giuridica possono essere prioritarie anche quando le tre suddette ipotesi non sono realizzate (cfr. DTF 143 II 1 consid. 5.1; 139 II 185 consid. 10.2.3; 137 I 69 consid. 2.3; 135 V 201 consid. 6.2; 127 II 306 consid. 7a; 115 Ib 152 consid. 3a; 109 Ib 246 consid. 4b, 4c e 4d; DTAF 2007/29 consid. 4.2; SCOLARI, op. cit., n. 871 seg.; TANQUEREL, op. cit., n. 953–957; WIEDERKEHR/RICHLI, op. cit., n. 2713 e 2781). Nella ponderazione dei suddetti interessi va altresì esaminato se la revoca rispetta il principio della proporzionalità (cfr. art. 5 cpv. 2 Cost., nonché art. 36 Cost. circa le restrizioni dei diritti fondamentali), secondo cui una misura deve essere ragionevole, nonché idonea e necessaria a raggiungere lo scopo d'interesse pubblico perseguito e non deve eccedere l'indispensabile (cfr. sentenza del TAF A–2029/2010 del 2 settembre 2010 consid. 5; WIEDERKEHR/RICHLI, op. cit., n. 2712).

Dopo la crescita in giudicato formale, le decisioni aventi effetti durevoli (« Verfügungen über Dauerrechtsverhältnisse » o « Dauerverfügungen ») possono essere revocate solo in presenza di un vizio sopraggiunto ulteriormente alla loro pronuncia (cfr. DTF 143 II 1 consid. 5.1; 127 II 306 consid. 7a; MOOR/POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3^a ed. 2011, no. 2.4.3.2, pagg. 384 e 386; TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, op. cit., n. 12 e 45; TANQUEREL, op. cit., n. 949). Più nel dettaglio, tale è segnatamente il caso in presenza di una sopravvenuta modifica legislativa o delle circostanze di fatto, purché sussista un interesse pubblico rilevante. In questo frangente, la revoca ha la funzione d'adattare il regime iniziale ad una nuova situazione giuridica. Il vizio sopraggiunto ulteriormente può essere altresì dovuto ad un'applicazione più restrittiva della legge, senza che quest'ultima sia di fatto stata modificata, segnatamente in presenza di un cambiamento oggettivamente giustificato della prassi o della giurisprudenza. In tal caso, la revoca della decisione è eccezionalmente ammessa, qualora il cambiamento di prassi o di giurisprudenza lo richieda per dei motivi d'interesse pubblico o di parità di trattamento (cfr. DTF 139 II 185 consid. 10.2.3; 135 V 201 consid. 6.2; 127 II 306 consid. 7a; 106 Ib 252 consid. 2b; MOOR/POLTIER, op. cit., no. 2.4.3.2, pag. 386; TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, op. cit., n. 45; TANQUEREL, op. cit., n. 951, pag. 386 seg.). Al contrario, una valutazione differente della sola situazione concreta oggetto della regolamentazione della decisione non consente una revo-

ca. Determinante nella valutazione dell'illegalità di una decisione è il diritto vigente al momento della decisione di revoca (cfr. MOOR/POLTIER, op. cit., no. 2.4.3.2, pag. 386 seg.).

3.4

3.4.1 Da un esame degli atti dell'incarto risulta che il 26 ottobre 2012 la ricorrente ha ottenuto dalla DCD una prima autorizzazione (...) per la gestione di un DDA, con effetto a far tempo dal 1° novembre 2012 e di durata indeterminata (...). Come si evince dalla rubrica 1, a quel momento la DCD ha di fatto ritenuto che la ricorrente adempiva a tutte le condizioni poste dall'art. 54 cpv. 2 LD per l'ottenimento dell'autorizzazione (...).

Ciò premesso, all'autorizzazione sono accluse, quale parte integrante (...), le cosiddette « Disposizioni generali dell'autorizzazione per gestire il DDA della ditta A. SA ». In sunto, oltre a definire le generalità (...) e le disposizioni particolari (...) del DDA, dette disposizioni disciplinano la procedura da seguire per la sua gestione (...) – segnatamente l'entrata (immagazzinamento/immissione) e l'uscita delle merci –, le conseguenze in caso d'infrazione dell'autorizzazione (...) e il diritto applicabile (...).

La rubrica 7 disciplina i casi in cui l'AFD può ordinare provvedimenti amministrativi a tempo determinato o indeterminato, mentre la rubrica 8 il caso della revoca dell'autorizzazione, sancendo che:

- « L'AFD può revocare l'autorizzazione se il titolare:
- a. non adempie più alle condizioni per il rilascio dell'autorizzazione;
  - b. non rispetta le condizioni e gli obblighi fissati oppure;
  - c. commette ripetutamente infrazioni contro il diritto federale, sempre che la relativa esecuzione spetti all'AFD ».

Di fatto, la rubrica 8 riprende testualmente i motivi di revoca enunciati all'art. 159 OD. L'unica differenza risiede nel fatto che, diversamente dall'art. 159 OD secondo cui sussiste per l'AFD l'obbligo di revocare l'autorizzazione in presenza di un motivo di revoca (« [l]'AFD revoca »; cfr. consid. 3.3.1), l'autorizzazione lascia all'AFD un certo margine di discrezione, prevedendo ch'essa « può » revocarla.

Detta autorizzazione si presenta poi come una decisione impugnabile con ricorso (« Bewilligungsverfügung »), tant'è che alla rubrica 11 menziona i mezzi d'impugnazione. Poiché non è stata impugnata dalla ricorrente, la

stessa è cresciuta formalmente in giudicato insieme alle condizioni e gli oneri ivi indicati (cfr. consid. 3.2.5).

3.4.2 Con e-mail del 14 luglio 2017 ([...]), l'Ispettorato doganale Mendrisiotto ha informato la ricorrente in merito all'esistenza di nuove condizioni da osservare per la concessione di un'autorizzazione per gestire un DDA, contenute nel documento denominato « informazioni sul regime di deposito doganale aperto (DDA) ». In particolare, detta autorità ha sottolineato che una di queste condizioni prescriverebbe che « presso ogni depositante devono avvenire più di 200 movimenti (entrate e uscite) di merci all'anno ». Poiché da una verifica presso il DDA della ricorrente l'Ispettorato doganale Mendrisiotto avrebbe constatato per il 2016 un numero di movimenti di merci molto inferiore ai 200, esso l'ha informata dell'intenzione di revocarle l'autorizzazione (...) del 26 ottobre 2012 e di non più rinnovargliela a partire dall'anno seguente. Detta autorità ha poi invitato la ricorrente a prendere posizione, precisando che se la stessa avesse chiesto il mantenimento dell'autorizzazione anche per il prossimo anno, la procedura di revoca sarebbe stata avviata in maniera formale dalla DCD.

Con e-mail del 18 luglio 2017 ([...]), la ricorrente ha in sostanza sottolineato l'importanza fondamentale e strategica del DDA per la sua sussistenza economica, nonché gli investimenti sia in termini di risorse umane che economici per poter garantire tutta una serie di servizi ai clienti, con l'intento di continuare ad essere competitiva, chiedendo pertanto all'AFD di rivedere la propria posizione. Essa ha peraltro indicato di aver acquisito recentemente nuovi traffici che necessiterebbero del DDA e di aver recuperato un prezioso cliente storico, che non vuole scontentare.

3.4.3 Contrariamente a quanto annunciato dall'Ispettorato doganale Mendrisiotto (cfr. consid. 3.4.2), nel caso della ricorrente la DCD non ha tuttavia avviato alcuna procedura di revoca dell'autorizzazione (...) del 26 ottobre 2012. Il 19 settembre 2017 la DCD ha di fatto semplicemente proceduto alla revoca e sostituzione simultanea di detta autorizzazione con una nuova autorizzazione assortita di nuove condizioni ed una validità di durata determinata sino al 31 dicembre 2018 ([...]), ritenendo peraltro nel caso della ricorrente come adempiute le relative condizioni di ottenimento, segnatamente quelle di cui agli art. 50–57 LD([...]). Ora, nella misura in cui sostituisce la precedente autorizzazione, formalmente la nuova autorizzazione costituisce una « decisione di revoca », che – come ogni decisione ai sensi dell'art. 5 PA – deve essere motivata dall'autorità che la pronuncia (cfr. consid. 3.1.2). Sennonché, da un suo esame dettagliato risulta

chiaramente che la DCD si è limitata a revocare e sostituire l'autorizzazione precedente, senza tuttavia precisazione alcuna circa i motivi e le basi legali a suo fondamento. Ma vi è di più. In detta autorizzazione, non viene fatto alcun riferimento alla nuova esigenza di un minimo di 200 movimenti di merci annui, né al fatto che la ricorrente non l'adempirebbe. Circa le nuove condizioni, la rubrica 3 si limita a rinviare in maniera del tutto generica ad una serie di documenti, come segue:

« [L]e disposizioni dettagliate fissate nella descrizione del processo e nel rapporto d'accettazione sono parte integrante della autorizzazione. La descrizione del processo vincolante è pubblicata sul sito Internet dell'[AFD]. Le modifiche apportate al documento sono documentate: in caso di modifiche materiali i depositari vengono informati, mentre le nuove versioni sono pubblicate in Internet ».

Così facendo, la DCD non ha pertanto chiaramente ottemperato all'obbligo di motivare la propria decisione, violando conseguentemente il diritto di essere sentita della ricorrente (cfr. consid. 3.1.2), così come giustamente censurato da quest'ultima sia dinanzi all'autorità inferiore, che dinanzi al Tribunale amministrativo federale ([...]).

Vero è che prima dell'emanazione della nuova autorizzazione, il 14 luglio 2017 la ricorrente è stata informata dall'Ispettorato doganale Mendrisiotto in merito all'intenzione di revocarle l'autorizzazione preesistente e i relativi motivi, concedendole il diritto di prendere posizione al riguardo nel rispetto del suo diritto di essere sentita ([...]). Ciò non toglie tuttavia il fatto che la decisione di revoca del 19 settembre 2017 – che neppure menziona o rinvia per i dettagli agli scambi di scritti intercorsi con la ricorrente, contrariamente a quanto richiesto in materia di motivazione (cfr. consid. 3.1.2) – è del tutto priva di motivazione al riguardo e viola gravemente il diritto di essere sentita della ricorrente. In tali circostanze, detta revoca andava già annullata dall'autorità inferiore adita successivamente dalla ricorrente.

3.4.4 Da un esame della decisione impugnata risulta tuttavia che siffatta violazione non è stata rilevata dall'autorità inferiore. Al contrario, essa ha confermato la validità della nuova autorizzazione del 19 settembre 2017 della DCD, senza pronunciarsi in merito alla carenza di motivazione sollevata dalla ricorrente nel ricorso del 20 ottobre 2018. Di fatto, l'autorità inferiore, prima nello scritto del 7 dicembre 2017 ([...]) e poi nella decisione impugnata, ha lei stessa cercato di motivare la nuova autorizzazione, indicando alla ricorrente che la possibilità di revocare l'autorizzazione per gestire un deposito sarebbe espressamente prevista dall'art. 159 lett. a OD.

Essa ha altresì precisato che l'autorizzazione (...) del 26 ottobre 2012 sarebbe stata rilasciata, tra l'altro, a condizione che la vigilanza e il controllo doganali non comportino un dispendio amministrativo sproporzionato per l'AFD ai sensi dell'art. 54 cpv. 2 lett. b LD. In tale contesto, essa spiega che in occasione di un'inchiesta sulle attività di controllo della dogana nell'ambito dei depositi doganali, il Controllo federale delle finanze (CDF) avrebbe chiesto all'AFD di tenere maggiormente conto dell'aspetto relativo alla gestione aziendale. Per questa ragione, l'AFD avrebbe fissato, tra l'altro, il valore di riferimento per un gestore a 200 movimenti di merci. Tale valore di riferimento sarebbe stato concordato tra B., C., D. e l'AFD. Essa ha indicato che i punti principali per la gestione di un DDA sarebbero stati pubblicati nel documento denominato « Informazioni sul regime di deposito doganale per depositi aperti » del 19 novembre 2015 ([...]). Sottolineando che la ricorrente sarebbe stata sentita dalla DCD al riguardo, l'autorità inferiore ha poi precisato che detta autorità non avrebbe revocato l'autorizzazione, bensì allestito una nuova con validità fino al 31 dicembre 2018, sicché non sarebbe corretto rimproverare all'AFD di aver violato il diritto di essere sentita ([...]). A suo avviso, il rilascio di una nuova autorizzazione di durata determinata non sarebbe poi lesiva della libertà economica, la ricorrente potendo continuare a fruire di un'autorizzazione qualora dovesse adempiere alla nuova esigenza dei 200 movimenti annui ([...]).

È solo però nello scritto del 7 dicembre 2017 ([...]) che, in riferimento all'esigenza dei 200 movimenti annui, l'autorità inferiore ha precisato alla ricorrente che sarebbe poiché quest'ultima avrebbe registrato complessivamente 32 movimenti nel 2014, 9 movimenti nel 2015 e nel 2016, che il 14 luglio 2017 l'Ispettorato doganale Mendrisiotto l'avrebbe informata circa l'intenzione di revocarle l'autorizzazione.

Senonché detta motivazione – peraltro incompleta e contraddittoria – permane lacunosa e insufficiente a sanare la violazione del diritto di essere sentita della ricorrente insorta già dinanzi alla DCD, nella misura in cui non spiega ancora il perché di una revoca e sostituzione con un'autorizzazione di durata determinata. Vero è che nella risposta del 12 giugno 2018 dinanzi al Tribunale amministrativo federale, l'autorità inferiore ha spiegato che tale nuova autorizzazione è stata voluta di durata determinata proprio per permettere alla ricorrente di provare il raggiungimento del limite di movimentazione per l'anno 2018 grazie ai nuovi traffici acquisiti. Tutta-

via tale modo di procedere dell'autorità di prima istanza e dell'autorità inferiore, secondo cui la motivazione della revoca è stata da loro fornita alla ricorrente solo in via frammentaria attraverso i vari gradi di giudizio da lei aditi mediante ricorso, non solo è irrispettoso del suo diritto di essere sentita, ma è altresì inammissibile e non può pertanto essere condiviso dal Tribunale amministrativo federale.

3.4.5 Poiché la violazione del diritto di essere sentita della ricorrente ha avuto origine già dinanzi alla DCD (autorità di prima istanza), perpetuandosi dapprima dinanzi l'autorità inferiore e poi dinanzi al Tribunale amministrativo federale senza mai essere veramente stata sanata, nel caso concreto l'annullamento della decisione impugnata appare non solo giustificato, ma anche necessario. In tale contesto, il ricorso del 13 aprile 2018 va conseguentemente accolto per violazione del diritto di essere sentito, a prescindere dal ben o mal fondato delle censure di merito. Al fine di garantire la correttezza della procedura di revoca dell'autorizzazione (...) del 26 ottobre 2012, che dovrà qui essere ricominciata nel rispetto dei vari gradi di giudizio e del diritto di essere sentita della ricorrente, in via eccezionale si giustifica il rinvio diretto (« Sprungrückweisung ») degli atti di causa alla DCD per nuovo giudizio ai sensi dell'art. 61 cpv. 1 PA (cfr. consid. 2.3).

Ciò sancito, circa l'esigenza di motivazione in rapporto alla revoca, è qui doveroso precisare quanto segue. All'occorrenza, il Tribunale amministrativo federale rileva come nel caso della ricorrente si sia dinanzi ad una revoca di un'autorizzazione, e meglio di una decisione avente effetti durevoli e formalmente cresciuta in giudicato (cfr. consid. 3.2.5 e 3.4.1), per un vizio sopraggiunto ulteriormente alla sua pronuncia, in ragione di una modifica della prassi dell'AFD circa l'esigenza posta dall'art. 54 cpv. 2 lett. b LD. Non si tratta dunque propriamente di un caso di revoca ai sensi dell'art. 159 lett. a OD (cfr. consid. 3.3.1), nella misura in cui sono le stesse condizioni di rilascio dell'autorizzazione ad essere state inasprite dall'AFD prevedendo l'esigenza di 200 movimenti annui sulla base della raccomandazione n. 4 del CDF ([...]), senza modifica alcuna della legge. In tale situazione, per essere valida la revoca richiede di essere debitamente motivata. Per costante giurisprudenza, un cambiamento di prassi, purché oggettivamente giustificato, può infatti eccezionalmente comportare la revoca di un'autorizzazione solo se la stessa è richiesta per dei motivi di interesse pubblico o di parità di trattamento (cfr. consid. 3.3.2). In tale contesto, la DCD dovrà dunque da un lato dimostrare che il cambiamento di

---

prassi è oggettivamente giustificato, fornendo in particolare precisazioni in rapporto all'esigenza dei 200 movimenti annui (esposizione del metodo di calcolo di detto valore riferimento, con indicazioni precise delle basi giuridiche giustificanti di fissarlo a 200 movimenti e non di meno o di più, ecc.) e alla sua validità temporale (a partire da quando deve essere applicata la nuova prassi, rispettivamente ossequiata dai titolari di autorizzazioni preesistenti, ecc.). D'altro canto, essa dovrà poi comprovare che la revoca dell'autorizzazione nel caso della ricorrente è richiesta per dei motivi d'interesse pubblico e/o di parità di trattamento. Per finire, la DCD dovrà ancora dimostrare che la ricorrente non adempie alla predetta nuova esigenza.