



CRC 2004-202

Presidente : Pascal Mollard  
Giudici : Barbara Merz Wipfli ; Peter Spinnler  
Cancelliera : Anne Tissot Benedetto

## **Decisione del 6 settembre 2006**

nella causa

**X**, ...

contro

**Amministrazione federale delle contribuzioni**, Divisione principale dell'imposta sulla valore aggiunto, Schwarztorstrasse 50, 3003 Berna (Rif. ...)

concernente

l'imposta sul valore aggiunto ;  
quote di socio ; controprestazione ; esonero

---

### **I.- In fatto :**

A.- L'associazione X è un'associazione di diritto privato ai sensi degli art. 60 segg. del Codice civile svizzero del 10 dicembre 1907 (CC; RS 210), fondata con l'adozione degli statuti in occasione dell'assemblea costitutiva del 2 marzo 1999, avente quale scopo la gestione di un Club di golf, di un campo da golf e delle attrezzature ed installazioni connesse, ivi compresa la parte aperta al pubblico, allo scopo di consentire e promuovere la pratica del golf (art. 2 degli statuti, doc. 3 prodotto dall'associazione). Essa fu registrata presso l'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) in qualità di contribuente ai sensi dell'art. 17 dell'ordinanza del 22 giugno 1994 concernente l'imposta sul valore aggiunto (OIVA; RU 1994 1464 e ulteriori

modifiche), rispettivamente dell'art. 21 della legge federale del 2 settembre 1999 concernente l'imposta sul valore aggiunto (LIVA ; RS 641.20), con effetto dal 23 settembre 1998.

B.– In seguito a diversi scambi di corrispondenza tra l'amministrazione fiscale e l'associazione relativi al ritardo nel dare avvio alle attività del club di golf, l'associazione si informò presso l'AFC con lettera del 10 gennaio 2001 sul trattamento fiscale riservato ai « diritti di gioco » e alle tasse di iscrizione ai sensi dell'art. 8 degli statuti in relazione al suo diritto alla deduzione dell'imposta precedente, ritenendo che essi dovevano essere considerati come facenti parte del suo « patrimonio sociale ». Con scritto del 15 marzo e dell'11 aprile 2001 l'AFC spiegò che i « diritti di gioco », versati per l'ammissione al club quale socio attivo o passivo, dovevano essere considerati una controprestazione giusta l'art. 26 OIVA, rispettivamente art. 33 LIVA e che le prestazioni di servizio così fornite erano dunque imponibili all'aliquota normale. Con scritti del 5 aprile e del 16 maggio 2001 l'associazione contestò questa presa di posizione, precisando in particolare che, contrariamente all'opinione dell'AFC, essa non poteva essere considerata un'associazione a scopo di lucro e che i « diritti di gioco » non davano il diritto ai soci di giocare, bensì solamente la possibilità di diventare socio e comproprietario delle infrastrutture, con diritto di voto. Pertanto i « diritti di gioco » costituiscono, a mente dell'associazione, il suo patrimonio sociale.

C.– Per chiarire la situazione l'AFC decise di effettuare un controllo sul posto, che ebbe luogo dal 25 al 28 febbraio 2002, il 1° marzo 2002 e dal 24 al 26 aprile 2002. L'AFC constatò delle inesattezze nell'imposizione della cifra d'affari dell'associazione ed emanò il conto complementare n. ... in data 2 maggio 2002, per un importo di Fr. 52'281.–, oltre interessi moratori dal 30 aprile 2002 (scadenza intermedia), quale imposta sul valore aggiunto (IVA) dovuta per i periodi fiscali dal 23 settembre 1998 al 31 dicembre 2001, a seguito della correzione della cifra d'affari imponibile e della riduzione dell'imposta precedente posta in deduzione. L'AFC precisò tra l'altro, che le tasse annuali versate dai membri dell'associazione e i « diritti di gioco » dovevano essere considerati non come dei « prestiti », bensì come degli « introiti » esclusi dall'imposta ai sensi dell'art. 14 n. 11 OIVA, giustificando la riduzione proporzionale dell'imposta precedente. Il 2 maggio 2002 l'AFC emanò parimenti la nota di credito n. ... a favore dell'associazione per un importo di Fr. 239'000.– concernente i medesimi periodi fiscali dal 23 settembre 1998 al 31 dicembre 2001.

D.– Con lettera del 26 giugno 2002 l'associazione X contestò il conto complementare, in particolare il trattamento fiscale delle tasse di iscrizione (diritti di gioco), sostenendo che, trattandosi di una parte del capitale dell'associazione, esse sono esenti da imposta, come avviene per la società semplice, ma con diritto alla deduzione dell'imposta precedente sugli investimenti. L'AFC, con decisione del 10 dicembre 2002 confermò il debito fiscale derivante dal conto complementare n. ..., ad eccezione degli interessi di mora, che non dovevano essere riscossi ritenuto che la nota di credito n. ... era di importo superiore (Fr. 239'000.–).

E.– Alla luce di tale decisione l'associazione X, ribadendo le sue considerazioni sul trattamento fiscale dei « diritti di gioco », in data 23 gennaio 2003 inoltrò un reclamo,

debitamente completato con scritto dell' 11 aprile 2003 giusta l'art. 52 della legge federale del 20 dicembre 1968 sulla procedura amministrativa (PA; RS 172.021). Il reclamo fu respinto con decisione del 6 ottobre 2004.

F.– L'associazione X (in seguito: la ricorrente) ha impugnato la decisione su reclamo con ricorso del 5 novembre 2004 (recte: 6 novembre 2004, data del timbro postale) dinanzi alla Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni (in seguito: CRC), adducendo che i « diritti di gioco » devono essere considerati come capitale dell'associazione, in quanto essi servono unicamente a finanziare le sue attività, con il conseguente diritto di deduzione dell'imposta precedente senza riduzione alcuna. Dal suo punto di vista occorre distinguere chiaramente i « diritti di gioco » ai sensi dell'art. 8 degli statuti dai contributi richiesti annualmente ai soci ai sensi dell'art. 9 degli statuti, ritenuto che unicamente quest'ultimi devono essere esclusi dall'imposta secondo l'art. 14 n. 11 OIVA rispettivamente art. 18 n. 13 LIVA, con la conseguenza di una riduzione del diritto al recupero dell'imposta precedente. La ricorrente richiama infine la valutazione effettuata dall'Amministrazione cantonale delle contribuzioni del Canton Ticino per i periodi fiscali 2000 e 2001, che ha tassato i « diritti di gioco » quale capitale dell'associazione.

G.– Con risposta del 10 gennaio 2005 l'AFC ha postulato le reiezione del ricorso con spese a carico della ricorrente.

Gli altri fatti verranno ripresi, se del caso, nei considerandi di diritto della presente decisione.

## **II. In diritto :**

1.– a) Conformemente all'art. 8 cpv. 1 delle disposizioni transitorie (disp. trans.) della vecchia Costituzione federale della Confederazione Svizzera del 29 maggio 1874, in vigore fino al 31 dicembre 1999 (vCost.) rispettivamente art. 196 n. 14 cpv. 1 della nuova Costituzione federale della Confederazione Svizzera del 18 aprile 1999 (Cost.; RS 101), il Consiglio federale era tenuto ad emanare le disposizioni di esecuzione relative all'IVA, valide fino all'entrata in vigore della legislazione federale. Il Consiglio federale aveva quindi adottato l'OIVA. Il 2 settembre 1999 il Parlamento adottò la LIVA in vigore dal 1° gennaio 2001 (decisione del Consiglio federale del 29 marzo 2000; RU 2000 1346). L'OIVA fu pertanto abrogata a partire da tale data. Tuttavia, giusta l'art. 93 cpv. 1 LIVA, le disposizioni abrogate e le loro prescrizioni d'esecuzione rimangono ancora applicabili a tutti i fatti e rapporti di diritto sorti durante la loro validità, fatto salvo l'art. 94 LIVA.

Nel caso concreto l'art. 94 LIVA non entra in considerazione e pertanto l'OIVA è applicabile ai fatti della presente vertenza, che si sono verificati prima del 1° gennaio 2001. Per contro, i fatti litigiosi successivi a tale data saranno esaminati alla luce della nuova LIVA.

b) Ai sensi degli art. 53 OIVA e 65 LIVA, in relazione con l'art. 71a cpv. 1 PA, le decisioni su reclamo dell'AFC possono essere impugnate con ricorso dinanzi alla CRC entro trenta giorni dalla loro notifica.

Nella fattispecie la decisione su reclamo dell'autorità fiscale reca la data del 6 ottobre 2004 ed è stata notificata al più presto il 7 ottobre 2004. Pertanto il ricorso inviato alla CRC il 6 novembre 2004 è tempestivo. Da un esame preliminare del ricorso si rileva che esso adempie alle esigenze poste dagli art. 51 e 52 PA e non presenta alcuna carenza formale o materiale. La CRC entra pertanto nel merito del gravame.

c) Occorre infine definire l'oggetto del litigio, nella misura in cui, con le sue conclusioni, la ricorrente può ridurlo, non contestando più taluni punti della decisione impugnata (André Moser, in Moser/Uebersax, *Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen*, Basilea e Francoforte sul Meno 1998, n. 2.13 e 2.85).

Nel caso in esame la ricorrente contesta unicamente la qualifica operata dall'AFC per i « diritti di gioco » ai sensi dell'art. 8 degli statuti, considerando che non si tratta di « veri » contributi dei soci ai sensi della giurisprudenza. La ricorrente sostiene infatti che questi « diritti di gioco » permettono unicamente a colui che li versa di diventare socio senz'altra controprestazione da parte dell'associazione. Dal suo punto di vista l'insieme di questi versamenti forma il patrimonio sociale ed è escluso dal campo di applicazione dell'imposta. Pertanto essa deve avere il diritto, pur se questi « diritti di gioco » non sono imponibili, di recuperare l'imposta precedente sugli investimenti. La ricorrente non menziona più le altre correzioni formulate in precedenza relative al conto complementare n. ... e alla nota di credito n. .... L'oggetto del contendere si limita di conseguenza alla questione del trattamento fiscale dei « diritti di gioco » summenzionati. Pertanto la CRC esaminerà in seguito unicamente questo aspetto. Considerato che la ricorrente invoca parimenti il fatto che l'associazione è stata costituita ai sensi del diritto civile solo posteriormente ai primi versamenti dei « diritti di gioco », rappresentando quindi, a suo modo di vedere, durante questo primo periodo una società semplice, occorrerà esaminare anche il trattamento fiscale riservato agli importi versati in quel periodo dalle persone che desideravano diventare soci della costituenda associazione.

2.- Dinanzi alla CRC la ricorrente può invocare la violazione del diritto federale, compreso l'eccesso o l'abuso del potere di apprezzamento (art. 49 lett. a PA), l'accertamento inesatto o incompleto di fatti giuridicamente rilevanti (lett. b) e l'inadeguatezza (lett. c). La CRC esamina d'ufficio e liberamente se non sia stato violato il diritto federale – che comprende parimenti i diritti costituzionali (DTF 118 Ib 417 consid. 2a). Se la decisione impugnata viola il diritto federale, la CRC può modificarla a svantaggio di una parte (*reformatio in pejus* ; art. 62 cpv. 2 PA). In applicazione del principio costituzionale del diritto di essere sentito (art. 4 vCost. ; art. 29 cpv. 2 Cost.) la *reformatio in pejus*, se prospettata, deve essere portata a conoscenza della parte ricorrente alla quale deve essere concessa la possibilità di esprimersi (art. 62 cpv. 3 PA).

Secondo la giurisprudenza più recente del Tribunale federale è conforme al principio dell'equità rendere attenta la parte minacciata da tale misura della possibilità di ritirare il suo ricorso (DTF 122 V 167 seg. consid. 2; v. Alfred Kölz/Isabelle Häner, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, Zurigo 1993, n. 302).

3.- a) Sono soggette ad imposta, nella misura in cui non sono espressamente escluse ai sensi dell'art. 14 OIVA rispettivamente art. 18 LIVA, le forniture di beni e le prestazioni di servizi effettuate in Svizzera (art. 4 lett. a e b OIVA; art. 5 lett. a e b LIVA). Sono escluse dall'imposta, senza diritto alla deduzione dell'imposta precedente (art. 13 OIVA; art. 17 LIVA), le operazioni rispettivamente le prestazioni effettuate ai propri membri dietro pagamento di contributi stabiliti dagli statuti da parte di istituzioni senza scopo lucrativo che si prefiggono obiettivi di natura politica, sindacale, economica, religiosa, patriottica, filosofica, filantropica, culturale o civica (art. 14 n. 11 OIVA; art. 18 n. 13 LIVA).

A questo proposito occorre ricordare che vanno distinte le operazioni che rientrano nel campo di applicazione dell'IVA, ossia quelle che sono imponibili e costituiscono l'oggetto dell'imposta, da quelle che non rientrano nel campo di applicazione dell'IVA. Solo in un secondo tempo si potrà determinare quali operazioni imponibili, oggetto di imposta, sono assoggettate e quali esonerate (decisioni della CRC dell'11 gennaio 2000, in *Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione* [GAAC] 64.80 consid. 3a e del 14 aprile 1999, in GAAC 63.93 consid. 4 *in initio*; Daniel Riedo, *Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht*, Berna 1999, pag. 143 seg. ; Pascal Mollard, *La TVA suisse et la problématique des exonérations*, in *Archives de droit fiscal suisse* [Archivi] 63 448). Benché la lista delle operazioni di cui all'art. 14 OIVA rispettivamente art. 18 LIVA sia intitolata « elenco delle operazioni escluse », essa concerne in realtà gli esoneri in senso tecnico (DTF 124 II 202 consid. 5e [Rivista di diritto amministrativo e di diritto fiscale [RDAF] 1998 II pag. 397] ; Mollard, *La TVA suisse ...*, op. cit., pag. 447 seg.).

Secondo la giurisprudenza e la dottrina, il campo di applicazione dell'IVA non deve essere limitato da una definizione estensiva delle operazioni esonerate dall'imposta (DTF 124 II 377 consid. 6a, 124 II 202 consid. 5e [RDAF 1998 II pag. 397], 123 II 302 consid. 5b [RDAF 1997 II pag. 751] ; decisione della CRC del 9 febbraio 2001, in GAAC 65.82 consid. 3a/aa ; decisione della Commissione federale di ricorso in materia doganale del 23 febbraio 2000, in GAAC 64.84 consid. 3b ; decisione non pubblicata della CRC del 15 agosto 2000, nella causa P. SA e al. [CRC 2000-012 a 014], consid. 3a/cc ; Riedo, op. cit., pag. 115).

b) Come appena ricordato, prima di determinare se un'operazione è realizzata, occorre assicurarsi che essa rientri nel campo di applicazione dell'IVA, il che significa chiarire la nozione di controprestazione. Il carattere oneroso di una prestazione presuppone infatti uno scambio di prestazioni, che interviene quando una fornitura di beni o una prestazione di servizi è effettuata in cambio di una controprestazione (decisione del Tribunale federale del 30 aprile

2004, nella causa I. [2A.334/2003], tradotta in RDAF 2005 II, pag. 165 seg., 168, consid. 2.1 ; DTF 126 II 450 seg., consid. 6). Non esiste quindi una cifra d'affari imponibile se non esiste uno scambio di prestazioni. In altri termini, affinché un'operazione rientri nel campo dell'IVA, è necessaria l'esistenza di una controprestazione (Riedo, op. cit., n. 6, pag. 223 segg., in particolare n. 6.4.2, pag. 239 segg., cfr. parimenti la nota a piè di pagina n. 211 pag. 62). Ai sensi dell'art. 26 cpv. 2 OIVA rispettivamente art. 33 cpv. 2 LIVA l'imposta si calcola sulla controprestazione. È considerata controprestazione la fornitura o la prestazione di servizi (art. 26 cpv. 2 OIVA; art. 33 cpv. 2 LIVA). Ne discende che la controprestazione non è solamente la condizione dell'esistenza di uno scambio di prestazioni, ma costituisce anche la base di calcolo dell'IVA (decisione del Tribunale federale del 1° aprile 2004, nella causa I. SA, in RDAF 2004 II pag. 127, consid. 3.2 ; v. DTF 126 II 450 seg. [RDAF 2001 II pag. 75, 83, consid. 6a e riferimenti citati]).

La controprestazione è la contropartita della fornitura o della prestazione di servizi. Essa deve pertanto essere in rapporto di causa – effetto con la prestazione imponibile; deve esistere un legame economico intrinseco tra la prestazione e la controprestazione (decisione precitata del 30 aprile 2004, consid. 2.1; DTF 126 II 451 consid. 6a; Riedo, op. cit., pag. 223 segg. ; Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Manuel du nouvel impôt sur la taxe à la valeur ajoutée (TVA) destiné aux entreprises et conseillers fiscaux, ed. francese di Marco Molino, Berna 1996, pag. 212). Contrariamente al decreto del Consiglio federale del 29 luglio 1941 che istituisce un'imposta sulla cifra d'affari (DCA; RS 6 176 e ulteriori modifiche), l'OIVA come la LIVA non si basano sulle spese sopportate dal fornitore, bensì considerano il destinatario della prestazione imponibile (Camenzind/Honauer, op. cit., pag. 212). Per determinare la base di calcolo dell'imposta e dunque l'entità della controprestazione occorre fondarsi, come appena enunciato, su tutto ciò che il destinatario della prestazione spende per la fornitura o per la prestazione di servizi e non su ciò che riceve il fornitore o il prestatore di servizi (v. anche Camenzind/Honauer, op. cit., pag. 212). La base di calcolo è ciò che il consumatore (cliente) si è impegnato o si è dichiarato pronto a versare per la prestazione ricevuta rispettivamente per ricevere la prestazione in oggetto (decisione della CRC del 13 febbraio 2001, nella causa S. AG [CRC 2000-067], consid. 4b, confermata dalla decisione del Tribunale federale del 7 dicembre 2001 [2A.135/2001]). Sia l'art. 26 cpv. 2 OIVA sia l'art. 33 cpv. 2 LIVA descrivono la nozione di controprestazione imponibile in modo ampio, comprendendo anche le spese di terzi qualora siano dovute in cambio della fornitura o della prestazione di servizi. Per contro le sovvenzioni, le eredità, gli apporti o le distribuzioni di dividendi non sono considerate controprestazioni.

c) Se le prestazioni rientrano nel campo di applicazione dell'IVA a seguito dell'esistenza di uno scambio di prestazioni nel senso di quanto sopra esposto, occorre poi determinare se sono realizzate le condizioni di un esonero nel senso improprio del termine. Infatti, come visto sopra, le operazioni rispettivamente le prestazioni fornite da istituzioni senza scopo di lucro, che perseguono scopi di natura politica, sindacale, economica, religiosa, patriottica, filosofica, filantropica, culturale o civica ai loro membri contro pagamento di un contributo fissato dagli statuti, sono di principio « escluse dall'imposta » ai sensi dell'art. 14 n. 11 OIVA rispettivamente art. 18 n. 13 LIVA, se sono adempiute le seguenti condizioni cumulative:

1) Le prestazioni sono fornite da un'istituzione senza fine di lucro: l'istituzione è stata costituita senza la volontà di realizzare un profitto di natura pecuniaria, ossia di realizzare dei benefici. Per ammettere l'esistenza di una tale istituzione devono essere soddisfatte due condizioni:

- l'assenza di ricerca sistematica di eccedenza. Nell'ambito di questa prima condizione, occorre precisare che la messa in atto di operazioni aventi lo scopo di realizzare dei benefici rimettono in causa il carattere non lucrativo dell'istituzione. La pratica di una politica di tariffe elevate, il ricorso alla pubblicità sotto differenti forme (ristorni per pagamenti anticipati o sconti per sponsorizzazioni, ad esempio) costituiscono indizi importanti di ricerca di profitto.

- l'assenza limitata di profitto materiale diretto o indiretto per i soci, fondatori o dirigenti dell'istituzione medesima. Gli eventuali proventi non sono distribuiti, bensì unicamente reinvestiti nell'istituzione medesima.

2) L'istituzione persegue degli obiettivi di natura politica, sindacale, economica, religiosa, patriottica, filosofica, filantropica, culturale o civica.

3) I soci versano un contributo fissato dagli statuti (v. pure n. 611 delle Istruzioni 1997 per i contribuenti IVA [Istruzioni 1997]). Se un importo supplementare deve essere versato per beneficiare di una prestazione dell'associazione, questo importo è soggetto all'IVA.

4) Infine, le prestazioni sono riservate ai soci dell'istituzione (v. in particolare decisione della CRC del 14 aprile 1999, in GAAC 63.93 consid. 4b).

Secondo la prassi dell'AFC relativa alle prestazioni di istituzioni senza scopo di lucro ai sensi dell'art. 14 n. 11 OIVA rispettivamente art. 18 n. 13 LIVA, quest'ultime sono « escluse dall'imposta » unicamente quando sono finanziate da contributi fissati statutariamente. Se tuttavia deve essere versato un importo supplementare per beneficiare di una prestazione dell'associazione, questo importo è soggetto all'IVA (Istruzioni 1997, n. 611; Istruzioni 2001 sull'IVA [Istruzioni 2001], n. 611 seg.; v. anche l'opuscolo n. 610.507-28 concernente il campo dello sport del mese di luglio 1995 [in seguito : opuscolo n. 28], n. 5.1 ; l'opuscolo n. 610.540-23 sullo sport del mese di settembre 2000 [in seguito : opuscolo n. 23], n. 15.1). In questo contesto l'AFC considera che le entrate derivanti da versamenti complementari effettuati da tutti i soci e fissate dagli statuti sono escluse dall'imposta (v. decisione precitata del Tribunale federale del 30 aprile 2004 [RDAF 2005 II pag. 170], consid. 2.2 *in fine*). Infine l'AFC ritiene che le tasse di iscrizione o di ammissione fissate dagli statuti che una persona deve versare per essere ammessa in un'associazione, un club, ecc. (ad esempio club di tennis, di curling, di golf) sono trattate fiscalmente allo stesso modo dei contributi dei soci e devono quindi essere parimenti « escluse dall'imposta » ai sensi delle disposizioni precitate (n. 5.1 dell'opuscolo n. 28 ; n. 15.1 dell'opuscolo n. 23).

d) Le regole precitate devono altresì essere applicata in presenza di importi versati a delle associazioni o a ogni altra istituzione in generale (v. per una fondazione, decisione non ancora cresciuta in giudicato della CRC del 29 settembre 2005, nella causa S. [CRC 2003-175],

consid. 2a). Infatti, le associazioni ricevono dai loro membri dei contributi per permettere la realizzazione degli scopi fissati dagli statuti. Parallelamente esse forniscono ai loro soci – ma anche ai non soci – delle prestazioni individuali, contro remunerazione.

aa) Sotto l'aspetto dell'IVA, l'imposizione di tali prestazioni da parte delle associazioni ai loro soci presuppone che vi sia uno scambio di prestazioni. Pertanto se un socio ottiene a titolo individuale una controprestazione concreta in cambio del contributo pagato, si è di fronte a dei « falsi » contributi (« *unechte Beiträgen* »). Per contro, se i contributi fissati dagli statuti sono investiti conformemente allo scopo dell'associazione e le prestazioni ad essi connesse sono a beneficio di tutti i soci, si è confrontati a dei « veri » contributi (« *echte Beiträgen* »). La giurisprudenza, la dottrina e la prassi amministrativa partono dal principio che i veri contributi dei soci non rappresentano delle prestazioni fornite a un socio particolare e che, di conseguenza, non si tratta di prestazioni che possono essere incluse nel campo di applicazione dell'IVA (decisione precitata del Tribunale federale del 30 aprile 2004, consid. 2.2 ; v. anche decisione del Tribunale federale del 25 agosto 2000, in Archivi 71 157, 172, consid. 10a ; cfr. decisione non ancora cresciuta in giudicato della CRC, nella causa S. [CRC 2003-175], consid. 2a ; v. infine le decisioni della CRC del 28 gennaio 2004, nella causa G. [CRC 2003-043], consid. 3c/aa e del 6 aprile 2000, in GAAC 64.111 consid. 3 seg. ; Riedo, op. cit., pag. 239).

Il carattere imponibile delle prestazioni fornite ai membri di un'associazione presuppone quindi uno scambio di prestazioni ai sensi dell'IVA. È di conseguenza essenziale determinare se il socio versa una contropartita per ottenere una prestazione nel suo interesse personale o, se del caso, nell'interesse di un terzo. Finché l'associazione è attiva per concretizzare lo scopo derivante dagli statuti, essa non fornisce prestazione alcuna nei confronti di un socio particolare. Gli indizi a favore dell'esistenza di un vero contributo, senza scambio di prestazioni, sono i seguenti: l'importo dei contributi è identico per tutti i soci o prelevato secondo un metodo di calcolo obbligatorio in generale e valido per tutti; l'attività dell'associazione si indirizza ad una cerchia indeterminata e non individualizzata di destinatari, ciò che è il caso nell'ambito della fornitura di prestazioni statutarie che non sono destinate ad alcuni soci in particolare (decisione precitata del 30 aprile 2004, consid. 2.2 e riferimenti citati; v. pure le decisioni della CRC del 28 gennaio 2004, nella causa G. [CRC 2003-043], consid. 3c/aa e del 24 aprile 1997, in TVA/MWST/VAT-Journal 3/97, pag. 133 seg., consid. 5a).

bb) A questo punto occorre sottolineare che, secondo la CRC, se i contributi sono fissati dagli statuti, non è importante determinare se si tratta di veri o falsi contributi, nella misura in cui, indipendentemente dalla loro classificazione, essi non sono assoggettati all'IVA, ritenuto che i « falsi » contributi sono « esclusi dall'imposta » giusta l'art. 14 n. 11 OIVA rispettivamente art. 18 n. 13 LIVA, mentre i « veri » contributi sono esclusi dal campo di applicazione dell'IVA (decisione della CRC del 28 gennaio 2004, nella causa G. [CRC 2003-043], consid. 3c/aa ; decisione della CRC del 6 aprile 2000, in GAAC 64.111 consid. 4b). Si può quindi concludere che le operazioni previste all'art. 14 n. 11 OIVA rispettivamente art. 18 n. 13 LIVA rientrano necessariamente nel campo di applicazione dell'IVA. Se le condizioni sono adempiute, vi è



esonero in senso improprio. Se le condizioni non sono adempiute, le prestazioni in questione sono imponibili.

4.- a) aa) In generale la deduzione dell'imposta precedente secondo gli art. 29 segg. OIVA, rispettivamente art. 38 segg. LIVA, costituisce un elemento essenziale dell'IVA svizzera, concepita come un sistema di imposta netta in tutte le sue fasi. La deduzione dell'imposta precedente si opera nel seguente modo: il contribuente – se le condizioni (in particolare quelle formali) sono adempiute – può dedurre dall'imposta sulla cifra d'affari a valle l'imposta che gli è addebitata dai suoi fornitori e mandatari. Per far valere una deduzione dell'imposta precedente è di principio richiesto che la fornitura o la prestazione di servizi sia utilizzata agli scopi previsti dall'art. 29 cpv. 2 lett. a-d OIVA rispettivamente art. 38 cpv. 2 lett. a-d LIVA (cfr. anche art. 8 cpv. 2 lett. h disp. trans. vCost. [art. 196 n. 14 cpv. 1 lett. h Cost.]; Stephan Kuhn/Peter Spinnler, Mehrwertsteuer, Muri/Berna 1994, pag. 100). Enumerando le operazioni che danno diritto alla deduzione dell'imposta precedente, l'OIVA come la LIVA fanno dipendere il diritto alla deduzione dall'utilizzo effettivo delle prestazioni a monte per la realizzazione delle cifre d'affari imponibili (v. Jean-Marc Rivier/Annie Rochat Pauchard, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, Losanna 2000, pag. 134 ; v. pure consid. 3a/cc che segue).

bb) aaa) Per quel che concerne le condizioni formali, si ricorda che l'esecuzione della deduzione dell'imposta precedente esige, in particolare dal punto di vista dell'amministrazione, dei documenti giustificativi che permettano un controllo rapido, semplice ed efficace dell'auto-tassazione e che permettano di escludere gli abusi. Concretizzando l'art. 8 cpv. 2 lett. h disp. trans. vCost. (art. 196 n. 14 cpv. 1 lett. h Cost.), l'art. 29 cpv. 1 lett. a OIVA rispettivamente art. 38 cpv. 1 lett. a LIVA prevedono che ha il diritto di dedurre l'imposta precedente unicamente colui che può confermare con dei giustificativi giusta l'art. 28 cpv. 1 OIVA rispettivamente art. 37 LIVA gli importi posti in deduzione. Per essere autorizzato a dedurre dalla sua imposta sulla cifra d'affari « a valle » l'imposta che gli è fatturata da un altro contribuente, la persona in questione deve poter fornire i giustificativi con il nome, l'indirizzo e il numero di registrazione IVA del fornitore (art. 28 cpv. 1 lett. a OIVA; art. 37 cpv. 1 lett. a LIVA), il nome e l'indirizzo del destinatario (lett. b) nonché la data o il periodo della fornitura o della prestazione di servizi (lett. c). Inoltre questi giustificativi devono contenere una descrizione del genere, dell'oggetto e dell'entità della fornitura o della prestazione di servizi (lett. d), della controprestazione dovuta (lett. e) nonché dell'ammontare dell'imposta dovuta rispettivamente dell'aliquota d'imposta nel caso in cui la controprestazione comprenda pure l'imposta (lett. f).

Le esigenze precise che si applicano ai documenti giustificativi che danno diritto alla deduzione dell'imposta preventiva, sono adeguate e rientrano senza dubbio alcuno nell'ambito della competenza attribuita al Consiglio federale dall'art. 8 cpv. 1 disp. trans. vCost. (art. 196 n. 14 cpv. 1 Cost.), che lo autorizzano a emanare le disposizioni di esecuzione (per più ampi dettagli si veda GAAC 67.23 consid. 5b, 65.84 consid. 4b). In particolare esse non violano i principi fondamentali e superiori dell'IVA, quali il principio del trasferimento dell'imposta, il principio della generalità dell'imposta, il principio della neutralità dell'imposta, il principio

dell'imposizione unica o il principio del paese di destinazione (cfr. a questo proposito pure TVA-Journal 4/98, pag. 168, consid. 6a/aa e decisione della CRC del 22 ottobre 1997, nella causa S. [CRC 1996-050], consid. 2c).

bbb) Nel caso di una fatturazione formalmente insufficiente l'AFC dispone, in pratica, di formulari ufficiali (formulari 1310 [si veda pure 1550, a disposizione sul sito internet dell'AFC] denominati « Attestazione del fornitore della prestazione al beneficiario della prestazione per far valere la deduzione ulteriore dell'imposta precedente, malgrado una fatturazione formalmente insufficiente » che i contribuenti possono far compilare al fornitore della prestazione in vista di ottenere comunque la deduzione dell'imposta precedente. Secondo le spiegazioni fornite dall'AFC, l'autorità fiscale, nell'instaurare tale prassi, si è lasciata guidare dal principio della neutralità fiscale. Considerando che uno dei principi fondamentali sui quali si fonda l'insieme della regolamentazione IVA è quello della deduzione dell'imposta precedente che permette al contribuente di pagare l'imposta solo sulla sua prestazione, evitando al consumatore finale di sopportare una tassa occulta, l'AFC ha giudicato eccessivo, ai sensi di detto principio, di sanzionare l'omissione di menzione di taluni elementi non essenziali sulla fattura con il rifiuto di qualsiasi deduzione dell'imposta precedente. Di conseguenza l'autorità fiscale permette al contribuente di stabilire successivamente l'esistenza del diritto alla deduzione per mezzo di attestazioni concepite a tale scopo ed esamina in seguito la possibilità di un'eventuale deduzione dell'imposta precedente. Fintanto che le attestazioni non sono state verificate e ammesse dall'AFC, il ricorrente non può pretendere di dedurre l'imposta precedente.

Se quest'ultimo ha già conteggiato questa imposta nei suoi rendiconti, l'amministrazione opera una ripresa fiscale pari all'importo dedotto indebitamente e procede eventualmente alla correzione corrispondente dopo aver esaminato le attestazioni prodotte. La data di scadenza indicata sulla nota di credito è quella della ricezione delle attestazioni, per cui l'interesse di mora è dovuto fino a tale data. Inoltre l'AFC autorizza la notifica successiva di attestazioni unicamente se le mancanze formali della fattura concernono elementi non essenziali. Ciò è il caso, se non sono stati indicati il numero di immatricolazione del fornitore, la data o il periodo di fornitura rispettivamente della prestazione di servizi, il genere, l'oggetto e l'entità della fornitura o della prestazione di servizi, l'aliquota d'imposta o l'ammontare d'imposta in franchi svizzeri per le fatture emesse in valuta straniera. Per contro, i nomi e gli indirizzi del fornitore e del destinatario, nonché la controprestazione e l'ammontare dell'imposta dovuta rappresentano degli elementi essenziali la cui mancata indicazione non può essere sanata con l'inoltro a posteriori delle relative attestazioni (decisione della CRC del 14 giugno 2002, nella causa S. [CRC 2001-049], consid. 2, parzialmente confermata dal Tribunale federale il 31 marzo 2003 [2A.399/2002]). In questo modo si vogliono evitare gli abusi, quali ad esempio che un terzo non destinatario della prestazione richieda la deduzione di un'imposta precedente sulla base di una fattura che non gli era stata indirizzata o che un contribuente pretenda la deduzione di un'imposta il cui importo non è determinato. In virtù dell'art. 41 cpv. 1 OIVA rispettivamente art. 50 cpv. 1 LIVA le attestazioni devono essere notificate entro il termine di prescrizione di cinque anni, ritenuto che in caso contrario non è più possibile effettuare il controllo presso il contribuente che ha fornito la prestazione. Infine occorre sottolineare che le attestazioni devono contenere tutti gli elementi

previsti all'art. 28 cpv. 1 OIVA rispettivamente art. 37 cpv. 1 LIVA, che devono essere firmate e che la loro presentazione è subordinata al rispetto di un determinato termine, la cui inosservanza comporta l'esclusione del diritto alla deduzione dell'imposta precedente.

ccc) Gli art. 28 e 29 OIVA rispettivamente art. 37 e 38 LIVA stabiliscono le condizioni che una fattura deve soddisfare affinché il destinatario possa utilizzarla per chiedere la deduzione dell'imposta precedente. Manca per contro una regolamentazione esplicita relativa alla possibilità e alle condizioni alle quali una fattura potrebbe eventualmente essere corretta successivamente. L'OIVA al pari della LIVA sono lacunose a questo proposito. L'AFC ha introdotto una prassi severa su questo punto: ai sensi della nota a piè di pagina n. 779 delle Istruzioni 1997 l'integralità formale e l'esattezza materiale (aliquota, base di calcolo, ecc.) delle fatture deve essere controllata al momento della ricezione. I documenti insufficienti devono essere ritornati *prima del pagamento* per essere rettificati (v. Istruzioni 2001, n. 807; GAAC 67.21consid. 4 segg.). Le fatture o altri documenti non possono più essere modificati dopo il pagamento (ad esempio, ristorno o sostituzione di fattura), poiché si tratta di un'operazione commercialmente chiusa. Di principio, si sarebbe potuto prevedere la possibilità di più ampie correzioni di fatture. Manifestamente l'AFC non l'ha fatto, in particolare per evitare il rischio di abusi. L'AFC ha tuttavia offerto ai contribuenti la possibilità di beneficiare posteriormente della deduzione dell'imposta precedente per mezzo di un'attestazione sul formulario 1310 (1550), malgrado l'insufficienza formale delle fatture (su alcuni punti). Questa procedura appare meno suscettibile di originare abusi rispetto all'ammissione di correzioni di fatture a posteriori. Nell'insieme, la regolamentazione in questione si rivela appropriata e conforme alle disposizioni costituzionali. Essa deve pertanto essere confermata (cfr. decisione del Tribunale federale del 1°ottobre 2002 nella causa H. [2A.537/2001], consid. 3.2, che ammette implicitamente il principio dei formulari succitati; GAAC 67.23 consid. 5d, 66.97 consid. 4d/dd; v. anche la decisione della CRC del 9 dicembre 2002, nella causa B. [CRC 2002-057], consid. 3c, che sancisce il diritto di ogni contribuente all'applicazione di questa prassi).

cc) Per quel che riguarda le condizioni materiali, la giurisprudenza si è già espressa sulla necessità e sull'intensità del legame necessario tra le operazioni a monte e le operazioni a valle, affinché sia accordato il diritto alla deduzione. Conformemente alle disposizioni legali applicabili, essa ha confermato che, innanzitutto, le operazioni imponibili a valle devono essere giustificate commercialmente (decisione del Tribunale federale del 13 gennaio 2003, nella causa T. [2A.272/2002]). D'altra parte essa insiste sul fatto che deve esistere un legame economico sufficiente, diretto o anche indiretto, tra le operazioni a monte e a valle (decisione del Tribunale federale del 23 dicembre 2002, nella causa F. [2A.175/2002], consid. 5.2 e nella causa F. AG [2A.174/2002], consid. 2). La necessità di questo legame oggettivo e l'insufficienza della sola intenzione del contribuente derivano del resto dai testi legali; la giurisprudenza si è limitata a confermarla. In questo senso la soluzione svizzera è dunque più severa di quella che prevale nel diritto europeo (decisioni del Tribunale federale del 1° dicembre 2004 nelle cause N. [2A.348/2004] e [2A.350/2004], consid. 3.3.2, nonché [2A.351/2004] e [2A.349/2004], consid. 4.3.2; v. anche decisioni della CRC del 12 maggio 2004, nelle cause N. [CRC 2003-129], [CRC 2003-131], [CRC 2003-189] e [CRC 2003-190], consid. 4b). Compete per il

momento alla giurisprudenza di decidere caso per caso sulla sufficienza del legame esistente tra le operazioni anteriori e posteriori.

dd) Quando il contribuente non utilizza i beni o le prestazioni di servizio per uno degli scopi – giustificati dall'uso commerciale – previsti dagli art. 29 cpv. 2 OIVA rispettivamente art. 38 cpv. 2 LIVA, egli non ha diritto alla deduzione dell'imposta precedente. Per motivi di chiarezza l'art. 38 cpv. 4 LIVA enumera in modo non esaustivo le operazioni che escludono il diritto alla deduzione dell'imposta precedente, le quali possono essere classificate in due principali categorie di esclusione: le operazioni che non rientrano nel campo di applicazione dell'IVA, ossia quelle che non comportano, come ricordato sopra, uno scambio di prestazioni, e quelle al beneficio di un esonero impropriamente detto ai sensi degli art. 14 OIVA rispettivamente art. 18 LIVA (cfr. Rivier/Rochat Pauchard, op. cit., pag. 137).

b) aa) Se un bene o una prestazione di servizi è esclusivamente destinato all'esecuzione a valle di un'operazione imponibile e se le altre condizioni precitate al consid. 3a/aa sono adempiute, la deduzione dell'IVA che ha gravato il bene o la prestazione di servizio in causa è integrale (Rivier/Rochat Pauchard, op. cit., pag. 141). Al contrario, come appena ricordato, una prestazione acquisita per eseguire un'operazione esclusa dal campo dell'imposta o destinata a operazioni private o considerate come tali, non offre alcun diritto alla deduzione dell'imposta a monte (Rivier/Rochat Pauchard, op. cit., pag. 141).

bb) Se invece il contribuente utilizza dei beni o delle prestazioni di servizio sia per scopi che danno diritto alla deduzione dell'imposta precedente sia per altri scopi, la deduzione dell'imposta precedente deve essere ridotta proporzionalmente all'utilizzazione effettuata (art. 32 cpv. 1 OIVA; art. 41 cpv. 1 LIVA). Ne discende che il contribuente deve sopportare il carico fiscale concernente la parte di utilizzo che non dà diritto alla deduzione dell'imposta precedente al pari di un non contribuente (v. Istruzioni 1997, n. 837; Istruzioni 2001, n. 862). Questo doppio utilizzo può verificarsi in due modi: i beni e le prestazioni di servizio sono utilizzati per realizzare parallelamente delle operazioni imponibili e delle operazioni impropriamente esonerate, oppure essi sono utilizzati successivamente nel tempo per realizzare delle operazioni che danno diritto e altre che non danno diritto alla deduzione (Riedo, op. cit., pag. 265 citato da Rivier/Rochat Pauchard, op. cit., pag. 141 e nota a margine n. 62). Considerato che la deduzione è in questo caso parziale, occorre determinare la chiave di ripartizione per fissare la parte dell'imposta precedente effettivamente deducibile. Secondo il metodo detto legale dell'utilizzo diretto accompagnato da una ripartizione, tutte le spese e tutti gli investimenti devono essere attribuiti in funzione della loro utilizzazione, o alle attività che danno diritto alla deduzione dell'imposta, o alle attività effettuate per altri scopi. Con questo metodo l'attribuzione è diretta, nella misura in cui tutte le spese e gli investimenti, imputabili direttamente ed esclusivamente a un'operazione che dà diritto alla deduzione o a un'operazione che non dà questo diritto, devono essere attribuiti all'una o all'altra operazione (Rivier/Rochat Pauchard, op. cit., pag. 142). Quando una tale attribuzione diretta non è possibile, la ripartizione delle spese e degli investimenti potrà essere effettuata sulla base di criteri economici oggettivi (Rivier/Rochat Pauchard, op. cit., pag. 142 seg. ed esempi citati; v. in particolare Istruzioni 2001, n. 862). Infine,

l'art. 32 cpv. 2 OIVA, rispettivamente art. 41 cpv. 2 LIVA, permette una deduzione integrale a certe condizioni con correzione successiva. In effetti, se il contribuente utilizza i beni o le prestazioni di servizio principalmente, ossia per una parte preponderante (più del 50%), per realizzare delle operazioni imponibili, può dedurre l'integralità dell'imposta a monte, ma deve assoggettare, una volta all'anno, l'utilizzazione ad altri scopi a titolo di consumo proprio (Rivier/Rochat Pauchard, op. cit., pag. 145). Tuttavia, secondo la prassi amministrativa, questa procedura è stata limitata unicamente ai beni mobili, ritenuto che la deduzione integrale con correzione successiva è applicabile in materia immobiliare unicamente alle spese accessorie, per lo meno secondo la LIVA (Istruzioni 2001, n. 863 ; v. tuttavia, secondo l'OIVA, Istruzioni 1997, n. 844 seg.).

5.- a) Ai sensi dell'art. 530 cpv. 1 del Codice delle obbligazioni del 30 marzo 1911 (CO; RS 220), la società è un contratto con cui due o più persone si riuniscono per conseguire con forze o mezzi comuni uno scopo comune. La società è una società semplice quando non presenta i requisiti speciali di un'altra società prevista dalla legge (art. 530 cpv. 2 CO). Il contratto di società è un contratto multilaterale, nel senso che vi concorrono più persone (almeno due). I loro diritti e obblighi non si trovano in un rapporto di scambio: ognuno si obbliga nei confronti di tutti senza perseguire uno scambio di prestazioni. Non si tratta di un contratto sinallagmatico (Pierre Engel, *Contrats de droit suisse*, 2<sup>a</sup> ed., Berna 2000, pag. 695; v. pure Lukas Handschin, n. 10 ad art. 530 CO, in Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Rolf Watter, *Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht [Obligationenrecht II]*, Zurigo 1994, pag. 3). La società semplice non è una persona morale. Essa non può essere personalmente titolare di diritti e di obblighi, né figurare quale parte in un processo, né essere oggetto di esecuzioni, bensì unicamente i membri che la compongono (Pierre Tercier, *Les contrats spéciaux*, 3<sup>a</sup> ed., Zurigo 2003, n. 6652, pag. 941). Questi ultimi incorrono in una responsabilità personale, diretta, solidale e illimitata (Tercier, op. cit., n. 5714 segg.).

b) Affinché sia ammessa l'esistenza di una società semplice, occorrono due elementi positivi, ossia l'apporto e lo scopo comune, e un elemento negativo che è l'esclusione di un'altra forma di società (Tercier, op. cit., n. 6556 pag. 941). Gli apporti possono consistere in beni materiali o immateriali, in un'industria (lavoro, consiglio, direzione, sorveglianza) o ancora in una prestazione di non fare o di lasciar fare (Engel, op. cit., pag. 697 seg.). Lo scopo comune, si parla a tal proposito di « *animus societatis* », consiste nella volontà di mettere in comune beni, risorse o attività per raggiungere uno scopo determinato, esercitare un influsso sulle decisioni e dividere non solo i rischi, ma anche i profitti, e soprattutto la sostanza della società (DTF 99 II 305a, citato da Engel, op. cit., pag. 700). L'art. 533 CO, prescrizione di diritto dispositivo, prevede l'uguaglianza dei soci in relazione ai guadagni e alle perdite, indipendentemente dalla natura e dal valore dei loro apporti. La libertà contrattuale autorizza tuttavia soluzioni differenti e differenziate (Tercier, op. cit., n. 6739 seg. pag. 965).

c) Secondo l'art. 17 cpv. 1 OIVA rispettivamente art. 21 cpv. 1 LIVA è assoggettato all'imposta chiunque svolge un'attività indipendente, commerciale o professionale, diretta al

conseguimento di entrate, anche se non vi è fine di lucro, nella misura in cui le sue forniture, le sue prestazioni di servizi ed il suo consumo proprio nella Svizzera superano complessivamente Fr. 75'000.- all'anno. Oltre alle persone fisiche e morali, sono parimenti contribuenti le comunità di persone senza capacità giuridica che eseguono operazioni sotto la stessa ragione sociale (art. 17 cpv. 2 OIVA; art. 21 cpv. 2 LIVA). Si intendono in particolare le società semplici, le comunioni di imprese o i consorzi nel campo della costruzione (decisione della CRC del 10 novembre 2004, in GAAC 69.63 consid. 3b e rinvii). Questa disposizione integra di fatto la giurisprudenza e la dottrina sviluppate dal tempo dell'imposta sulla cifra d'affari, secondo la quale era ammesso assoggettare una società semplice, anche se non aveva la personalità giuridica, ammesso che si facesse riconoscere in quanto tale nei suoi rapporti con i terzi (Archivi 55 70, 71, 54 153, 49 501 ; Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Berna 1983, n. 147). Per contro, secondo questa stessa giurisprudenza e dottrina, se una società semplice è puramente interna (società tacita), essa non può essere assoggettata, poiché non è riconoscibile come tale nei confronti dei terzi (v. le decisioni della CRC del 21 maggio 2003, in Rivista fiscale 3/2004, pag. 232 segg., consid. 2d e del 21 gennaio 1997, in GAAC 64.46 consid. 2b). Le cifre d'affari realizzate da questo tipo di società devono essere attribuite ai differenti soci che hanno agito in proprio nome (Archivi 60 153, 49 501 ; v. decisione della CRC del 12 ottobre 2001, in RDAF 2001 II 39 segg., consid. 5b ; si veda parimenti la decisione della CRC del 30 maggio 2002, nella causa Q. [CRC 2001-080], consid. 16).

d) Gli apporti dei soci non sono di principio imponibili a meno che essi non diano luogo a una remunerazione speciale legata all'operazione effettuata. Così, delle forniture o prestazioni di servizi possono costituire delle prestazioni imponibili dal punto di vista dell'IVA nella misura in cui sono state fornite da una persona assoggettata all'imposta e se ci si trova in presenza di uno scambio di prestazioni, ritenuto che la semplice partecipazione ai guadagni e alle perdite della società non adempie le condizioni di un vero e proprio scambio di prestazioni, data l'assenza di un legame diretto tra la prestazione e la controprestazione (cfr. la decisione della CRC del 12 ottobre 2001, consid. 5c/cc in TVA/MWST/VAT-Journal 3/2001, RDAF 2001 II pag. 39 segg. e riferimenti citati e la decisione della CRC del 24 settembre 2003 [CRC 2003-021], consid. 2a/cc). Per una parte della dottrina (Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, Berna 2003, n. 417 segg., pag. 161 segg.), per determinare se una prestazione è imponibile, occorre analizzare se quest'ultima deriva da un contratto sinallagmatico separato o dal contratto societario. Gli autori citano quale esempio la messa a disposizione di una macchina fotocopiatrice da parte di un socio alla società. Se la messa a disposizione avviene in cambio di una controprestazione nell'ambito di una locazione, si tratta di una fornitura. Per contro, se la messa a disposizione ha luogo nel contesto del contratto societario, non si tratta di un'attività imponibile e non vi è tassazione vista l'assenza di uno scambio di prestazioni (n. 426). Se un imprenditore mette a disposizione di un consorzio (società semplice) una macchina secondo il contratto societario in cambio di una partecipazione al beneficio, che è calcolata in funzione del numero di giorni durante i quali la macchina è messa a disposizione, vi è uno scambio di prestazioni, in quanto il calcolo della partecipazione al beneficio non è effettuata in funzione dei benefici e delle perdite realizzate in generale dalla società, ma secondo una controprestazione convenuta specialmente per tale prestazione (n. 427).

Nell'ambito delle società di persone, sono anche possibili delle prestazioni da parte della società ai soci e da un socio all'altro. In ogni caso occorre esaminare se vi è uno scambio di prestazioni (n. 428- 431). Per altri autori non è tanto determinante la natura del contratto, bensì sapere se esiste un legame economico diretto tra la prestazione e la controprestazione (cfr. Rivier/Rochat Pauchard, op. cit., pag. 246 ; si veda parimenti la decisione precitata della CRC del 12 ottobre 2001, consid. 5c/bb). Infine occorre precisare che la CRC considera che il non assoggettamento degli apporti può parimenti essere applicato quando questi ultimi sono effettuati in seno ad una società semplice tacita (v. decisione precitata della CRC del 12 ottobre 2001, in RDAF 2001 II pag. 39 segg. consid. 7b).

6.– Discende dall'art. 23 cpv. 2 OIVA – la cui costituzionalità è stata confermata a più riprese – che chiunque riprenda un'impresa con attivi e passivi ne riprende i diritti e gli obblighi fiscali (sull'aspetto generale di questa successione fiscale si veda la DTF non pubblicata del 29 maggio 2000 nella causa R. AG [2A.79/1999/mks] consid. 2b *in fine* ; decisioni della CRC del 18 aprile 2001, in GAAC 66.13 consid. 4c e del 6 gennaio 1999, nella causa O. AG [CRC 1998-097], consid. 2c e rinvii). Questa successione fiscale non è soggetta a un limite temporale secondo l'OIVA, mentre secondo la regolamentazione introdotta dalla nuova legge (art. 30 cpv. 2 2a frase LIVA), il vecchio debitore resta obbligato solo per due anni (v. a questo proposito, decisione della CRC del 9 febbraio 2001, in GAAC 65.82 consid. 7a).

Una successione ai sensi dell'art. 23 cpv. 2 OIVA (art. 30 cpv. 2 LIVA) presuppone la ripresa dell'insieme dell'impresa con i suoi attivi e passivi e la dissoluzione della vecchia impresa. Il successore riprende tutti i diritti e gli obblighi del vecchio soggetto fiscale, solo se queste condizioni sono adempiute (decisione precitata della CRC del 6 gennaio 1999, consid. 4b, confermata dalla decisione precitata del Tribunale federale del 22 marzo 1999, nella causa O. AG [2A.66/1999], consid. 2). Contrariamente all'imposta sulla cifra d'affari (ICA) la successione fiscale non è più limitata alla sola ripresa da parte di una persona morale degli attivi e passivi di un'altra persona morale, ma interviene pure in occasione della ripresa di una società individuale, della trasformazione di una società individuale in una società in nome collettivo, in una società anonima o ancora in presenza della fusione di due società anonime. In questi casi occorre che il vecchio soggetto fiscale sia dissolto e sparisca (Camenzind/Honauer, op. cit., pag. 209 ; v. anche a questo proposito, decisione del Tribunale federale del 22 marzo 1999, nella causa O. AG [2A.66/1999], consid. 2). La successione menzionata all'art. 23 cpv. 2 OIVA (rispettivamente art. 30 cpv. 2 LIVA) con attivi e passivi concerne in particolare la cessione di un patrimonio o di un'impresa con attivo e passivo ai sensi dell'art. 181 CO, come pure la fusione e la trasformazione di imprese (Gerhard Schrafroth/Dominik Romang, *Mwst.Com : Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer*, Basilea, Ginevra, Monaco 2000, commentario ad art. 30 LIVA, n. marg. 9). La successione fiscale non potrebbe tuttavia essere ammessa in caso di ripresa di parte degli attivi secondo un contratto di apporto in natura con, come contropartita, l'obbligo di assumere soltanto alcuni debiti, come quelli derivanti dall'IVA (decisione precitata del Tribunale federale del 22 marzo 1999, consid. 2).

7.- Nella fattispecie, tenuto conto dell'oggetto della vertenza, occorre distinguere due tipi di operazioni, ossia le operazioni realizzate dalla ricorrente prima della sua costituzione quale associazione di diritto civile (lett. a), e successivamente, dopo la sua costituzione, i « diritti di gioco » versati da alcuni soci per ottenere tale statuto (lett. b). Per ognuna di queste due operazioni occorre determinare il trattamento fiscale a valle che deve essere loro riservato e tirare le debite conclusioni sul diritto alla deduzione dell'imposta precedente.

a) La ricorrente precisa, sulla scorta dei suoi scritti, che essa si è costituita come associazione ai sensi degli art. 60 segg. CC il 2 marzo 1999, data in cui sono stati adottati gli statuti dell'associazione dall'assemblea costituente (statuti dell'associazione, doc. n. 3 prodotto dalla ricorrente). Precedentemente, sempre sulla base delle affermazioni della ricorrente, essa esisteva come società semplice ai sensi dell'art. 62 CC, nella misura in cui dal 23 settembre 1998 essa ha riscosso i « diritti di gioco ». A questo proposito, essa spiega che l'associazione per esistere doveva adempiere alcune condizioni poste precedentemente dal Patriziato di B in occasione dell'assemblea generale straordinaria tenutasi il 28 maggio 1998, durante la quale si decise di realizzare un golf di 18 buche sul terreno appartenente al Patriziato. Il versamento di un capitale iniziale di Fr. 2'000'000.- doveva essere costituito da sottoscrizioni e da versamenti di 100 « diritti di gioco » a Fr. 20'000.- l'uno (convenzione tra il Patriziato di B e il X, v. doc. n. 2 della ricorrente; lettera del Presidente del Patriziato di B, C, del 1° giugno 1998, v. doc. n. 7 della ricorrente). Alla luce del successo della prima fase di raccolta dei fondi, il capitale iniziale ammontava, al momento della costituzione dell'associazione ricorrente in data 2 marzo 1999, a Fr. 2'370'000.-.

Alla luce di questi fatti, la CRC ritiene da parte sua, contrariamente all'avviso dell'AFC, che l'applicazione, seppur per analogia, dell'art. 14 n. 11 OIVA è esclusa. Infatti, nella misura in cui la ricorrente non era ancora costituita in quanto associazione ai sensi del diritto civile, essa poteva tutt'al più essere considerata come una società semplice, se soddisfaceva le condizioni essenziali (v. su questo punto, Jean-François Perrin, Droit de l'association, Ginevra/Zurigo/Basilea 2004, ad art. 62 CC, pag. 51). Ciò è il caso nella fattispecie, ritenuto che la volontà dei primi soci era di mettere in comune i mezzi sufficienti per costituire e gestire un golf. La condizione sussidiaria negativa è altresì totalmente realizzata, visto che questa società non adempiva le condizioni di un'altra forma di società o di un'altra persona morale riconosciuta dalla legge. Pertanto, occorre analizzare i primi versamenti effettuati sulla base delle regole generali applicabili alle società semplici e determinare in particolare se i « diritti di gioco » o più esattamente le loro sottoscrizioni debbano essere analizzate come apporti non imponibili o come operazioni imponibili, con ogni volta, di principio, il diritto di recuperare integralmente l'imposta precedente. A tal proposito, secondo gli elementi in possesso della CRC, i « diritti di gioco » sono stati forniti a quell'epoca su domanda del Presidente del Patriziato di B, C, sulla scorta del suo scritto del 1° giugno 1998 intitolato « Benvenuto del Presidente » (v. doc. n. 7 della ricorrente), in cui spiegava che era necessario ottenere il sostegno finanziario dei giocatori di golf per realizzare il progetto in corso con lo scopo di creare e di gestire un club di golf. I giocatori interessati potevano quindi sottoscrivere preventivamente i « diritti di gioco » e



diventare in cambio soci dell'associazione ricorrente dal momento della sua costituzione. La CRC constata che tali sottoscrizioni non potevano evidentemente essere considerate degli apporti nel senso attribuito loro nell'ambito della creazione di una società semplice. Si evince chiaramente dagli elementi dell'incarto, che le persone che versavano gli importi richiesti, pur diventando soci attivi o passivi dell'associazione in questione dal momento della sua costituzione, non partecipavano ai benefici o alle perdite eventuali della società semplice. Quest'ultima, al contrario, offriva loro una prestazione di servizi, permettendogli fare una sottoscrizione preventiva per diventare soci dell'associazione in costituzione. In cambio, i futuri soci versavano ciò che la ricorrente chiama i « diritti di gioco » o tasse di iscrizione. Esiste, a non averne dubbio, un legame economico intrinseco tra la prestazione di servizi fornita dalla società semplice e la controprestazione versata. Si può pertanto constatare che vi è stato uno scambio di prestazioni, e che pertanto esisteva una prestazione di servizi fornita a titolo oneroso e di conseguenza imponibile. Inoltre, l'argomento della ricorrente concernente il trattamento operato dall'amministrazione cantonale dei « diritti di gioco » non può esserle di aiuto per giustificare il ragionamento secondo cui i « diritti di gioco » rappresentano semplicemente il capitale della società. Infatti si ricorda che le decisioni delle autorità fiscali cantonali non possono avere portata alcuna in materia di IVA e non possono in alcun caso vincolare l'amministrazione fiscale (Archivi 68 660 consid. 3e, 42 407 consid. 2b, 35 478 consid. 2 ; decisione non pubblicata del Tribunale federale del 4 settembre 2002, nella causa W. [2A.222/2002], consid. 3.4 ; decisione della CRC del 29 maggio 2000, in GAAC 64.112 consid. 4c/cc [non pubblicato] [tradotta in RDAF II pag. 94 segg.]). Le sottoscrizioni e i versamenti dei « diritti di gioco » non possono con ogni evidenza essere considerati dei versamenti di apporti esclusi dal campo di applicazione dell'IVA, ritenuto che non ne sono adempiute le condizioni. Non è infatti mai stato previsto di distribuire alle persone che hanno versato i « diritti di gioco » i benefici o le perdite che fossero realizzate. Esse non si assumevano pertanto rischio alcuno, bensì versavano unicamente gli importi richiesti in cambio della qualità di socio che gli veniva promessa e attribuita dal momento della costituzione dell'associazione. In tal modo, ci si trova manifestamente in presenza di uno scambio di prestazioni e quindi di prestazioni di servizi imponibili, ciò che permetteva alla ricorrente, rispettivamente alla società semplice che essa costituiva in quel periodo, di dedurre in modo integrale l'imposta precedente ad esse relativa, previo adempimento delle altre condizioni.

Da ultimo, come già menzionato, l'esonero in senso improprio dell'art. 14 n. 11 OIVA non è applicabile a questo caso particolare, neppure per analogia, ritenuto che le condizioni non sono manifestamente adempiute. Si tratta infatti di una società semplice creata per raccogliere sufficienti fondi da terzi per costituire un'associazione senza fine di lucro. Essa aveva quindi a quell'epoca uno scopo lucrativo determinato. I « diritti di gioco » sono altresì stati offerti, a seguito della richiesta in questo senso del Presidente del Patriziato di B, ad ogni persona interessata. Gli statuti, pur avendo fissato in precedenza i « diritti di gioco », non erano stati ancora adottati dalla ricorrente, bensì unicamente dal Patriziato di B. Alla luce di queste circostanze le condizioni di assenza di scopo di lucro e di esistenza di contributi fissati dagli statuti previste dall'art. 14 n. 11 OIVA – al pari dell'art. 18 n. 13 LIVA – non sono chiaramente realizzate.

Considerato quanto precede, occorre considerare imponibili i versamenti operati all'epoca della società semplice. Ne discende per la ricorrente una *reformatio in pejus* della decisione impugnata, la quale esonerava questi versamenti giusta l'art. 14 n. 11 OIVA. La ricorrente è stata resa attenta di questa eventualità con lettera del 2 maggio 2006 ed ha potuto esprimersi in merito (v. lettera del 30 maggio 2006 della ricorrente).

Si pone da ultimo la questione dell'assoggettamento all'IVA della società semplice in quanto tale. Considerato che questa questione non è stata né esaminata, né risolta dall'amministrazione fiscale nell'ambito della decisione impugnata, la CRC non è in grado di pronunciarsi, trattandosi di una questione che esula dall'oggetto del litigio. Su questo punto, la causa deve essere ritornata all'AFC, per determinare se la società semplice costituita a quell'epoca adempiva le condizioni di assoggettamento obbligatorio. L'AFC dovrà parimenti esaminare la questione della successione fiscale sotto l'aspetto dell'art. 23 cpv. 2 OIVA, dalla società semplice all'associazione. Le condizioni di una tale successione appaiono adempiute nel caso in esame, se si considera che l'associazione ha ripreso gli attivi e i passivi della società semplice dal momento della sua costituzione e quindi anche i suoi obblighi fiscali (v. consid. 6 che precede).

b) Visto quanto sopra, la ricorrente si è costituita in quanto associazione di diritto privato con l'adozione, in occasione della sua assemblea costitutiva del 2 marzo 1999, della convenzione con il Patriziato di B e degli statuti elaborati precedentemente sotto l'egida del Patriziato di B, proprietario del terreno sul quale il golf è stato costruito (v. pure le modifiche adottate in occasione dell'assemblea dell'associazione ricorrente del 29 novembre 2001). Per permettere la creazione del golf, è stato necessario, come ricordato sopra (consid. 5a), assicurare preventivamente il finanziamento dei lavori, attraverso diverse prestazioni, tra le quali i contributi di terzi per un ammontare di Fr. 2'000'000.–, le sottoscrizioni di futuri soci dell'associazione per un importo iniziale di Fr. 2'000'000.– e altri contributi a fondo perso del Patriziato di B, del Canton A e della Confederazione (di Fr. 1'000'000.– ciascuno). Il 31 dicembre 2001 l'associazione ricorrente aveva raccolto un importo di investimento globale pari a Fr. 8'633'400.– che si compone dei « diritti di gioco » pari a Fr. 6'633'400.– e dei contributi a fondo perso pari a Fr. 2'000'000.– (v. su questo punto, il rapporto di revisione, doc. 13 dell'AFC).

Ai sensi dell'art. 5 degli statuti, l'associazione si compone di otto categorie di soci, ossia i soci di diritto, i soci onorari, i soci attivi, i soci passivi, i soci juniori, i soci in congedo, i soci temporanei e i soci albergo (doc. 3 della ricorrente; v. pure art. 5 degli statuti modificati il 29 novembre 2001). L'ammissione al club quale socio attivo o quale socio passivo è condizionata dall'ottenimento di un diritto di gioco (tassa di ammissione) il cui ammontare e le cui modalità di versamento verranno stabiliti dalla Direzione (art. 8.1 degli statuti). I primi 400 diritti di gioco saranno cedibili (art. 8.2 degli statuti). La ricorrente ha tuttavia un diritto di prelazione a determinate condizioni fissate all'art. 8.3 degli statuti. Il diritto di gioco non è ereditabile (art. 8.4 degli statuti). Infine, indipendentemente dalla tassa di ammissione, ogni socio dovrà pagare una

tassa annua stabilita dalla Direzione che ne determina l'entità, tenendo conto delle varie categorie (art. 9 degli statuti). In caso di esclusione, al socio verrà restituito l'importo versato all'associazione ricorrente per l'acquisizione di quel diritto di gioco, senza aggiunta di interessi; per contro, le contribuzioni annuali versate rimangono all'associazione (art. 12 degli statuti).

L'AFC considera da parte sua che, nella misura in cui questi « diritti di gioco » previsti e fissati dagli statuti dell'associazione sono versati unicamente per favorire la realizzazione dello scopo dell'associazione, devono essere « esclusi dal campo dell'imposta » ai sensi dell'art. 14 n. 11 OIVA, rispettivamente art. 18 n. 13 LIVA, se sono adempiute tutte le altre condizioni. Ne discende che la riduzione della deduzione dell'imposta precedente risultante dal conto complementare n. ... si giustifica e deve essere confermata. Per contro, la ricorrente afferma che i « diritti di gioco » fanno parte del capitale dell'associazione, con diritto alla deduzione integrale dell'imposta precedente, nella misura in cui questi diritti sono cedibili e rimborsabili.

aa) In primo luogo occorre chiedersi se esistono una prestazione e una controprestazione. In altri termini bisogna analizzare i « diritti di gioco » per sapere se essi devono essere qualificati quali veri contributi o quali controprestazioni versate in cambio di prestazioni fornite unicamente ai soci attivi e passivi, gli unici tenuti ad effettuare i versamenti previsti all'art. 8 degli statuti.

Come già ricordato in precedenza, l'associazione ha quale scopo la gestione di un Club di golf, di un campo da golf e delle attrezzature e installazioni connesse, ivi compresa la parte aperta al pubblico, allo scopo di consentire e promuovere la pratica del golf (art. 2 degli statuti). Per raggiungere gli obiettivi posti dagli statuti, l'associazione ricorrente riscuote dei contributi annuali fissati dalla Direzione, il cui importo varia secondo la categoria di socio tra Fr. 350.- per i soci juniori e Fr. 5'000.- per i soci temporanei (art. 9 degli statuti; v. a mo' d'esempio le tariffe per l'anno 2002 prodotte dalla ricorrente). La ricorrente riceve inoltre altre entrate provenienti in particolare dai greenfees e driving ranger versati dai non soci che desiderano beneficiare delle prestazioni offerte dal golf, e dai « diritti di gioco », il cui versamento dà diritto all'ammissione delle persone che li sottoscrivono in qualità di socio attivo o passivo (art. 8 degli statuti).

Dalla formulazione e dalla sistematica degli statuti occorre distinguere chiaramente i diversi « contributi », ritenuto che i « diritti di gioco » devono essere trattati in modo diverso dalle tasse annuali, queste ultime essendo versate nell'unico interesse di permettere all'associazione di raggiungere i suoi scopi statutari e quindi a beneficio di tutti. Tali importi si differenziano secondo la categoria alla quale appartiene il socio che deve versarli. È tuttavia sufficiente che questo importo sia identico per tutti i soci della stessa categoria, ciò che è il caso nella fattispecie. Si tratta pertanto di « veri contributi » che devono essere esclusi dal campo di applicazione dell'IVA. Ciò non è per contro il caso dei « diritti di gioco », che sono versati in cambio della possibilità per le persone in questione di diventare socio attivo o passivo dell'associazione e quindi in cambio di una prestazione da parte dell'associazione medesima. Esiste infatti un legame intrinseco tra il versamento della tassa d'iscrizione e la qualità di socio attivo o passivo assegnata dalla ricorrente, ossia uno scambio di prestazioni ai sensi dell'IVA. Le prestazioni così fornite dalla ricorrente sono a titolo oneroso e rientrano nel campo di

applicazione dell'imposta, su riserva di un eventuale esonero improprio. Il fatto che i diritti così conferiti siano cedibili o rimborsabili non modifica affatto ciò che precede. Parimenti, il fatto che le autorità fiscali cantonali abbiano considerato questi « diritti di gioco » quale capitale dell'associazione non può avere rilevanza propria sotto l'aspetto dell'IVA e vincolare l'AFC (v. consid. 5a che precede e riferimenti citati).

bb) Si pone ora la questione dell'applicazione dell'art. 14 n. 11 OIVA rispettivamente art. 18 n. 13 LIVA e pertanto dell'esonero in senso improprio dei « diritti di gioco ». Contrariamente alla società semplice, l'associazione ha ormai fissato negli statuti, che ha adottato in occasione della sua assemblea costituente del 2 marzo 1999, i contributi che i suoi soci devono versare, ossia i contributi annuali versati da tutti i soci, nonché i « diritti di gioco » versati da coloro che desiderano diventare soci attivi o passivi. Secondo la prassi dell'AFC tali tasse di iscrizione o di ammissione fissate dagli statuti devono essere trattate fiscalmente allo stesso modo dei contributi di socio ed essere « escluse dal campo dell'imposta » (consid. 2c). Ciò è effettivamente il caso nella fattispecie, visto che le condizioni di applicazione sia dell'art. 14 n. 11 OIVA, sia dell'art. 18 n. 13 LIVA sono chiaramente realizzate. La ricorrente è infatti un'associazione a scopo non lucrativo che ha fissato attraverso i suoi statuti sia i contributi che devono versare tutti i suoi soci, perlomeno di principio, sia le tasse di iscrizione che devono versare i suoi soci attivi o passivi per essere ammessi come tali. Grazie al loro statuto di soci, essi hanno accesso, a dipendenza della categoria, alle prestazioni del club di golf descritte negli statuti. Evidentemente il golf è accessibile anche ai non soci, ma unicamente attraverso l'acquisto di greenfees, di abbonamenti, ecc. e quindi con una remunerazione complementare soggetta ad imposta.

Ne discende che i « diritti di gioco » sono esonerati in senso improprio, ritenuto che le condizioni dell'art. 14 n. 11 OIVA rispettivamente art. 18 n. 13 LIVA sono adempiute. Ne deriva pertanto una riduzione proporzionale dell'imposta precedente. Il metodo utilizzato dall'AFC non essendo stato contestato dalla ricorrente, la CRC non deve esaminarlo ulteriormente. Il ricorso va quindi respinto su questo punto.

8.- a) Alla luce delle considerazioni che precedono, il ricorso è respinto. La decisione impugnata è confermata per quel che concerne il trattamento fiscale dei « diritti di gioco » dal 2 marzo 1999 in merito al diritto di recuperare l'imposta precedente, ma deve essere annullata in merito al trattamento fiscale dei medesimi « diritti di gioco » prima di tale data. La presente vertenza è rinviata all'AFC per una nuova decisione nel senso dei considerandi. L'AFC dovrà parimenti esaminare con precisione le condizioni di assoggettamento della ricorrente e verificare se esse sono sempre realizzate in presenza di una cifra d'affari costituita da non-operazioni (contributi annuali dei soci), da operazioni esonerate in senso improprio (« diritti di gioco ») e da operazioni imponibili (greenfees, ecc.).

b) aa) Conformemente all'art. 63 cpv. 1 PA le spese processuali, che comprendono di regola la tassa di decisione, le tasse di cancelleria e gli esborsi, sono a carico della parte soccombente. Se la parte soccombe solo parzialmente queste spese sono ridotte. L'autorità di

ricorso computa, nel dispositivo, l'anticipo corrisposto sulle spese processuali e rimborsa l'eventuale eccedenza (art. 1 segg., in particolare art. 5 cpv. 3 dell'ordinanza del 10 settembre 1969 sulle tasse e spese nella procedura amministrativa [RS 172.041.0]). Inoltre, nessuna spesa di procedura è messa a carico dell'autorità inferiore soccombente (art. 63 cpv. 2 PA).

bb) Nella fattispecie le spese processuali dinanzi alla CRC di Fr. 2'500.- sono poste a carico della ricorrente soccombente e saranno computati sull'anticipo spese già versato.

### **Per questi motivi,**

la Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni, deliberando per via di circolazione degli atti in applicazione dell'art. 23 cpv. 1 dell'ordinanza concernente l'organizzazione e la procedura delle commissioni federali di ricorso e di arbitrato (RS 173.31)

### **pronuncia:**

1. Il ricorso dell'associazione X è respinto ai sensi dei considerandi e la decisione su reclamo dell'Amministrazione federale delle contribuzioni del 6 ottobre 2004 è annullata per quel che concerne il trattamento fiscale dei diritti di gioco prima del 2 marzo 1999, e la causa rinviata all'Amministrazione federale delle contribuzioni per una nuova decisione nel senso dei considerandi. Per il resto essa è confermata.
2. Le spese processuali di Fr. 2'500.- comprensive della tassa di decisione e di cancelleria, sono a carico della ricorrente e computate sull'anticipo spese di Fr. 2'500.-.
3. La presente decisione è notificata all'associazione X e all'Amministrazione federale delle contribuzioni.

---

### **Indicazione del rimedio giuridico**

La presente decisione è notificata per iscritto alle parti. Essa può essere impugnata entro trenta giorni dalla notifica mediante ricorso di diritto amministrativo al Tribunale federale (art. 97 e segg. della legge federale del 16 dicembre 1943 sull'organizzazione giudiziaria [OG; RS 173.110]), **ad eccezione delle decisioni sul condono o sulla moratoria di contribuzioni**

**dovute (art. 99 cpv. 1 let. g OG).** L'atto di ricorso deve essere depositato in tre esemplari presso il Tribunale federale, 1000 Losanna 14. Esso deve contenere le conclusioni, i motivi, l'indicazione dei mezzi di prova e la firma della ricorrente o del suo rappresentante; devono essere allegati al ricorso la decisione impugnata e i documenti indicati come mezzi di prova, se sono in possesso della ricorrente. Il termine non decorre (art. 34 cpv. 1 OG):

- a) dal 7° giorno precedente al 7° giorno successivo alla Pasqua;
- b) dal 15 luglio al 15 agosto incluso;
- c) dal 18 dicembre al 1° gennaio incluso.

Commissione federale di ricorso  
in materia di contribuzioni

Il Presidente

La Cancelliera

Pascal Mollard

Anne Tissot Benedetto