



CRC 2003-090

Presidente : Pascal Mollard
Giudici : Sarah Protti Salmina ; Peter Spinnler
Cancelliera : Liliane Subilia-Rouge

Decisione del 22 marzo 2005

nella causa

X., ..., ricorrente, patrocinato ...,

contro

Amministrazione federale delle contribuzioni, Divisione principale dell'imposta sul valore aggiunto, Schwarztorstrasse 50, 3003 Berna, (rif. ...)

concernente

l'imposta sul valore aggiunto (OIVA) ;
prestazioni di servizi ; disposizioni transitorie

I. In fatto :

A.– L'ingegnere X. è iscritto dal 1° gennaio 1995 nel registro dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) in qualità di contribuente ai sensi dell'articolo 17 dell'ordinanza del 22 giugno 1994 concernente l'imposta sul valore aggiunto (OIVA ; RU 1994 1464 e modifiche susseguenti).

B.– In seguito ad un controllo effettuato dall'AFC nei giorni 12 e 13 febbraio e 16 marzo 1998, inerente ai periodi fiscali dal 1° trimestre 1995 al 3° trimestre 1997, l'AFC emise il conto complementare n. (...) del 16 marzo 1998 per un credito d'imposta di complessivi Fr. 25'101.-- oltre interessi di mora al 5 % dal 30 ottobre 1996 (scadenza media) al 14 luglio 1998. Il conto

complementare menzionato comprendeva una ripresa fiscale di Fr. 10'683.80 per l'errata contabilizzazione dei lavori in corso al 31 dicembre 1994 (transizione imposta sulla cifra d'affari [ICA]-IVA), una ripresa di Fr. 13'976.-- (Fr. 13'426.-- + Fr. 550.--) per la rettifica dell'imposta precedente deducibile e una ripresa di Fr. 442.-- per consumo proprio.

C.– Con scritto dell'8 giugno 1998 l'ing. X., per mezzo del suo patrocinatore, chiese all'AFC di emanare una decisione formale impugnabile ai sensi dell'art. 51 OIVA, in relazione alla ripresa effettuata con il conto complementare n. (...).

Nel frattempo l'ing. X. provvide, in data 14 luglio 1998, al versamento del capitale (Fr. 25'101.--) e in data 3 settembre 1998 al versamento degli interessi di mora (Fr. 2'377.--) dovuti in base al conto complementare succitato, pur contestando il credito fiscale dell'AFC.

Con decisione del 12 gennaio 1999 l'AFC confermò la ripresa fiscale effettuata per l'intero importo del conto complementare n. (...) del 16 marzo 1998.

D.– Il contribuente, e per esso il suo patrocinatore, insorse contro tale decisione con reclamo del 12 febbraio 1999 - completato con scritto dell'11 ottobre 2001 su richiesta dell'AFC in merito alla contestazione della rettifica dell'imposta precedente deducibile -, sostenendo che egli non poteva registrare a bilancio entro il 31 dicembre 1994 la fattura per le prestazioni effettuate in regime ICA, dovendo quest'ultima fattura essere approvata dall'autorità cantonale competente, ciò che è avvenuto unicamente nel 1996, e contestando la costituzionalità dell'art. 84 cpv. 4 OIVA che praticamente giustificerebbe un effetto anticipato dell'imposta. Il contribuente postulava quindi l'annullamento della decisione impugnata.

E.– Con decisione su reclamo del 15 aprile 2003 l'AFC respinse integralmente il reclamo dell'ing. X., adducendo che l'autorità superiore aveva già confermato la costituzionalità dell'art. 84 cpv. 4 OIVA così come la prassi dell'AFC riguardante la contabilizzazione al 31 dicembre 1994 di almeno il 60 % del valore delle prestazioni effettuate in regime ICA, per ammettere il non assoggettamento all'IVA. L'AFC rilevava inoltre che i presupposti formali per un diritto alla deduzione dell'imposta precedente risultavano disattesi.

F.– Con ricorso del 27 maggio 2003 l'ing. X. (di seguito " il ricorrente "), per il tramite del proprio patrocinatore, ha adito la Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni (di seguito " CRC "), chiedendo l'annullamento della decisione su reclamo limitatamente all'importo di Fr. 10'683.80 relativo alla pretesa errata contabilizzazione dei lavori in corso al 31 dicembre 1994, trattandosi di prestazioni effettuate in regime ICA, ma fatturate, per motivi indipendenti dalla volontà del ricorrente, solo dopo il 1° gennaio 1995, e la constatazione che tali prestazioni non sono assoggettate all'IVA.

G.– Con risposta del 18 agosto 2003 l'AFC ha ribadito le sue motivazioni, postulando che il ricorso sia integralmente respinto e la decisione su reclamo dell'AFC confermata anche per l'importo contestato con il ricorso, con spese a carico del ricorrente.

Gli altri fatti nonché le ulteriori argomentazioni delle parti, contenute negli allegati di causa, 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. ; RS 1, 3 e ulteriori modifiche) rispettivamente all'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 a 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 ha adottato la legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto (LIVA ; RS 641.20) in vigore dal 1° gennaio 2001 (decisione del Consiglio federale del 29 marzo 2000 ; RU 2000 1346). L'OIVA è pertanto stata 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. Il credito fiscale oggetto della presente vertenza concerne delle prestazioni di servizi non ancora completate al 31 dicembre 1994 e il cui assoggettamento all'IVA è contestato. Nel caso concreto l'art. 94 LIVA non entra in considerazione e pertanto l'OIVA è applicabile ai fatti della presente vertenza, i quali si sono svolti prima del 1° gennaio 2001.

b) Ai sensi dell'art. 53 OIVA in relazione con l'art. 71a cpv. 1 della legge federale del 20 dicembre 1968 sulla procedura amministrativa (PA ; RS 172.021), le decisioni su reclamo dell'AFC sono impugnabili con ricorso dinanzi alla CRC entro 30 giorni dalla notificazione. Nella fattispecie, la decisione su reclamo dell'autorità fiscale reca la data del 15 aprile 2003 e il ricorso quella del 27 maggio 2003. Il termine non decorre dal 7° giorno precedente al 7° giorno successivo alla Pasqua. Il ricorso è stato quindi inoltrato entro il termine prescritto dall'art. 53 OIVA. Risulta inoltre da un esame preliminare che esso adempie alle esigenze poste dagli artt. 51 e 52 PA e non presenta alcuna carenza formale né materiale. La CRC entra pertanto nel merito dello stesso.

c) È oggetto della presente vertenza, come risulta dal ricorso e dalla risposta dell'AFC, unicamente il trattamento fiscale delle operazioni definite dall'AFC quali “ lavori in corso al 31 dicembre 1994 ”.

2.- a) L'IVA è retta dal principio dell'autotassazione, la cui importanza è già stata sottolineata dalla Commissione adita: esso è conforme al principio della razionalità nella percezione dell'imposta (art. 37 OIVA ; cfr. le decisioni del 16 febbraio 2000, in Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione [GAAC] 64.81 consid. 6a, del 18 settembre 1998 in GAAC 63.80 consid. 2a e del 25 agosto 1998 in GAAC 63.27 consid. 3a ; cfr. anche la decisione non pubblicata del 13 luglio 2001, in re K. [CRC 1999-155], consid. 5d, confermata

dal Tribunale federale il 19 aprile 2002 ; Ernst Blumenstein/Peter Locher, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 6a ed., Zurigo 2002, pag. 421 seg.). Ne risulta per il contribuente la piena e completa responsabilità di verificare che la sua cifra d'affari venga imposta in maniera corretta. Pertanto, i doveri che incombono al contribuente risultano considerevolmente accresciuti e l'amministrazione non interviene nell'ambito della procedura per la determinazione del debito fiscale, se non allorquando il contribuente non si comporta conformemente ai suoi obblighi (Alois Camenzind/Niklaus Honauer, *Manuel du nouvel impôt sur la taxe sur la valeur ajoutée [TVA] destiné aux entreprises et conseillers fiscaux*, ed. francese curata da Marco Molino, Berna 1996, pag. 271). Dal contribuente sottoposto al principio dell'autotassazione si può quindi pretendere ch'egli faccia prova di una particolare conoscenza degli obblighi che gli incombono in virtù della legge (Archivi di diritto fiscale [di seguito : Archivi] 48 433 consid. 3 in fine).

b) Giusta l'art. 47 cpv. 1 OIVA il contribuente deve tenere i suoi libri contabili in modo tale da consentire di constatare facilmente e in modo affidabile i fatti importanti per determinare l'assoggettamento come pure il calcolo dell'imposta e delle imposte precedenti deducibili. L'AFC può emanare prescrizioni speciali a questo riguardo, ciò che ha fatto con la pubblicazione delle " Istruzioni per i contribuenti IVA " dell'autunno 1994 e della primavera 1997 (Istruzioni, n. 870 segg.) nonché con l'opuscolo " IVA Organizzazione contabile " del febbraio 1994. Il contribuente deve garantire che le operazioni commerciali, a partire dal singolo giustificativo fino al rendiconto IVA, passando per la contabilità (e viceversa), possano essere ricostruite e verificate celermente (art. 47 cpv. 1 OIVA in relazione con il n. 882 delle Istruzioni, rispettivamente l'opuscolo IVA Organizzazione contabile, pag. 11 ; Archivi 66 67 consid. 2a ; GAAC 64.83 consid. 2, 63.94 consid. 4a, 63.25 consid. 3a ; TVA/MWST/VAT-Journal 4/98, pag. 168 segg., consid. 6a/a). Il contribuente IVA non deve obbligatoriamente tenere una contabilità commerciale nel senso della legge federale del 30 marzo 1911 di complemento del Codice civile svizzero (Diritto delle obbligazioni ; CO ; RS 220), ma ciononostante la contabilità deve soddisfare determinati requisiti formali (in merito agli obblighi contabili di un nuovo contribuente IVA, non assoggettato all'ICA, cfr. GAAC 63.94 consid. 4d e 5 ; Archivi 63 236 consid. 2, 55 574 consid. 2c).

3.- a) aa) L'art. 8 cpv. 3 disp. trans. vCost. (cfr. art. 196 Cost.) conferisce al Consiglio federale il mandato di regolare il passaggio dall'ICA all'IVA. Visto che tale disposizione non fissa i principi da osservare in materia di diritto transitorio, ne discende che al Consiglio federale è concesso un potere d'apprezzamento importante (DTF 123 II 393 consid. 7 ; si veda pure DTF 123 II 446 consid. 8d). Malgrado tale potere decisionale relativamente alto il Consiglio federale non è completamente libero. Resta infatti vincolato dalla Costituzione, in particolare dai diritti fondamentali dell'art. 4 vCost., rispettivamente dagli artt. 8 e 9 Cost. (parità di trattamento e divieto dell'arbitrio), dal principio della non retroattività delle leggi e dal principio della neutralità della concorrenza, nonché dai principi generali, quali il principio della proporzionalità (DTF 123 II 396 consid. 9).

bb) Una regolamentazione transitoria deve rendere possibile e facilitare l'introduzione del nuovo diritto nonché mitigare le conseguenze negative del passaggio dal vecchio al nuovo diritto. Attraverso disposizioni tecniche e organizzative vengono così create le condizioni per l'applicazione del nuovo diritto. Tale regolamentazione tiene inoltre in considerazione eventuali effetti svantaggiosi per gli interessati, prorogando l'entrata in vigore di talune disposizioni, accordando dei termini di adattamento o ancora prevedendo l'introduzione a tappe delle norme più restrittive (DTF 123 II 395 consid. 9, 446 consid. 9). La regolamentazione transitoria può, se del caso, derogare al diritto definitivo (DTF 123 II 398 consid. 9b).

b) Ai sensi dell'art. 83 cpv. 1 OIVA, le norme dell'ormai abrogato DCA rimangono applicabili a tutti i fatti e rapporti di diritto sorti durante la loro validità, fatto salvo l'art. 84 OIVA. D'altronde, conformemente all'art. 84 cpv. 1 OIVA, il nuovo diritto è applicabile alle prestazioni effettuate sin dall'entrata in vigore dell'OIVA. Le forniture e prestazioni di servizi eseguite parzialmente prima dell'entrata in vigore dell'OIVA devono essere imposte secondo il diritto previgente e contabilizzate al 31 dicembre 1994. Per le prestazioni effettuate parzialmente dopo l'entrata in vigore dell'OIVA, è applicabile il nuovo diritto (art. 84 cpv. 4 OIVA).

c) aa) L'OIVA pone quindi due condizioni per l'applicazione del diritto previgente alle prestazioni di servizi (in linea di principio non soggette all'imposta sotto il regime dell'ICA) che sono state effettuate parzialmente prima dell'entrata in vigore dell'IVA, ma fatturate solo dopo il cambiamento di sistema del 1° gennaio 1995 : la prestazione deve innanzitutto essere effettuata prima di questo termine ed in secondo luogo deve essere contabilizzata al 31 dicembre 1994 (cfr. decisione della CRC del 19 luglio 2000, in GAAC 65.23 consid. 3b).

In applicazione delle predette disposizioni transitorie, l'AFC ha sviluppato la prassi seguente : il valore delle prestazioni di servizi eseguite fino al 31 dicembre 1994 deve essere stabilito in modo appropriato e facilmente controllabile e deve, in ogni caso, essere contabilizzato dai contribuenti nell'esercizio 1994 (opuscolo " Passaggio dall'imposta sulla cifra d'affari all'imposta sul valore aggiunto " del mese di settembre 1994, pag. 7). La subordinazione al diritto previgente presuppone dunque la contabilizzazione nella chiusura (intermedia) per il 31 dicembre 1994. L'attivazione forfetaria non basta : è necessaria una distinta che riporti la ripartizione sui singoli clienti. La contabilizzazione deve in ogni caso aver luogo in base alla controprestazione (cfr. anche opuscolo " Architetti, ingegneri, geologi, geometri e uffici di misurazioni catastali " del mese di gennaio 1995, cifra 17.2). L'AFC accetta una correzione dei lavori iniziati al 31 dicembre 1994 fino al 40 % del valore che verrà poi effettivamente fatturato. I contribuenti che, nell'anno 1995 o anche successivamente, non hanno assoggettato all'IVA determinate entrate con la motivazione che le prestazioni corrispondenti erano state effettuate prima del passaggio al nuovo diritto, devono aver contabilizzato al 31 dicembre 1994 almeno il 60 % del loro valore effettivo. Se l'importo contabilizzato è inferiore a tale percentuale, la differenza tra tale importo e l'importo effettivamente fatturato sottostà all'IVA (cfr. decisione della CRC del 19 luglio 2000, in GAAC 65.23 consid. 3c).

bb) La CRC ha confermato la costituzionalità della disposizione dell'OIVA che chiede una contabilizzazione delle prestazioni entro il 31 dicembre 1994 (GAAC 65.23 consid. 4b),

come pure la legalità della prassi amministrativa che pone come condizione una contabilizzazione nei conti di chiusura dell'esercizio 1994 (GAAC 65.23 consid. 4c). Con riferimento a quest'ultimo punto la CRC ha osservato che l'art. 84 cpv. 4 OIVA prevede espressamente che le prestazioni di servizi debbano essere contabilizzate al 31 dicembre 1994. Ne discende che il legislatore intendeva pretendere una contabilizzazione corrispondente al valore della prestazione nell'anno di chiusura, poiché in caso contrario avrebbe previsto le relative precisazioni o avrebbe delegato direttamente all'amministrazione l'assunzione delle prove. Ad ogni modo non è immaginabile che ritenesse sufficiente la contabilizzazione in liste interne e in rapporti di lavoro, rispettivamente la compilazione di tali liste. Infatti, in considerazione della quantità di prestazioni di servizi, che con il cambiamento di imposizione sarebbero passate sotto il regime dell'IVA, rispettivamente la massa di prestatori di servizi, che improvvisamente sarebbero diventati contribuenti, l'esame se le singole prestazioni di servizi fossero state eseguite prima del 1° gennaio 1995, mediante analisi e comparazioni di simili liste interne e rapporti, avrebbe significato per l'AFC un aggravio insostenibile della mole di lavoro. Nel considerare necessaria la contabilizzazione nella chiusura di esercizio 1994, l'AFC non fa altro che interpretare in modo corretto, sia dal punto di vista letterale che teleologico, l'art. 84 cpv. 4 OIVA.

d) Occorre ancora esaminare la distinzione, nel diritto transitorio, tra forniture eseguite completamente nel 1994 e quelle eseguite parzialmente nel 1994, ritenuto che l'art. 84 cpv. 4 OIVA non si applica alle prime.

Per quel che concerne le forniture completamente eseguite nel 1994 l'opuscolo "Passaggio dall'imposta sulla cifra d'affari all'imposta sul valore aggiunto" precisa che nell'ultimo conteggio ICA rientrano le forniture eseguite fino al 31 dicembre 1994 e fatturate nel periodo compreso tra il 1° gennaio 1995 e il 28 febbraio 1995. Inoltre, e il passaggio è in grassetto, la fattura deve essere comprovatamente consegnata al destinatario entro il 28 febbraio 1995, portare una data anteriore al 1° gennaio 1995 ed essere contabilizzata al 31 dicembre 1994. La regola della contabilizzazione fino al 31 dicembre 1994 vale sia per il metodo di computo secondo le controprestazioni ricevute durante il periodo di rendiconto, sia per quello secondo le controprestazioni convenute (cfr. n. 2.1.1 ab e 2.1.1 ba). Tale regola non figura agli artt. 83 cpv. 1 e 84 cpv. 1 OIVA che citano unicamente l'espressione "fatti e rapporti di diritto sorti durante la loro validità" e non menzionano le prestazioni di servizi. È tuttavia necessario che esista una regola formale che possa dimostrare la nascita di fatti e rapporti di diritto durante l'anno 1994 relativamente alle prestazioni di servizi. Nel pretendere, nelle sue Istruzioni, e più esattamente nell'opuscolo sul passaggio dal vecchio al nuovo sistema, l'esigenza della contabilizzazione durante lo stesso periodo dell'ICA, l'AFC non ha manifestamente superato i limiti della sua facoltà di prendere tutte le disposizioni necessarie riguardanti il periodo transitorio. Una tale esigenza risulta necessaria alla luce della complessità del controllo evocato poc'anzi (consid. 3c/bb). In assenza di fatturazione la contabilizzazione rappresenta talvolta il solo indizio che dimostri la nascita dell'operazione. Inoltre è abbastanza evidente che le operazioni effettuate durante l'anno devono essere contabilizzate in modo corrispondente (decisione non pubblicata del Tribunale federale del 31 marzo 2003, nella causa S. [2A.399/2002]). La CRC ha già confermato che, per evitare degli abusi, l'AFC può adottare questa regola formale, scartando

ogni altro mezzo di prova della nascita dell'operazione durante l'anno 1994 (si veda pure, per l'opuscolo sul passaggio dall'ICA all'IVA, le decisioni della CRC dell'8 settembre 2004, non pubblicata, nella causa T. SA [CRC 2001-161], consid. 4a, e del 22 ottobre 1996, in GAAC 61.65 [tradotta nella Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 1997 II pag. 295 segg.]).

4.- Nella fattispecie è contestato l'assoggettamento di lavori che il ricorrente avrebbe svolto prima dell'entrata in vigore dell'OIVA, ma che sono stati fatturati solo nel 1996 e che non sono stati inseriti nel bilancio al 31 dicembre 1994. Sulla scorta degli atti la CRC non ha potuto determinare con certezza, se le operazioni oggetto della presente vertenza erano state effettuate totalmente o parzialmente prima del 1° gennaio 1995. Non è tuttavia necessario chiarire questo punto nella misura in cui esso non influisce sul dispositivo della presente decisione, come verrà illustrato nel seguito.

a) In primo luogo, se si parte dall'idea che le operazioni qui in discussione sono state effettuate solo parzialmente nel 1994, l'AFC ha considerato a giusta ragione, alla luce delle considerazioni che precedono, che nella misura in cui i lavori non sono stati iscritti a bilancio dal contribuente per almeno il 60 % del loro valore al 31 dicembre 1994, essi dovevano essere assoggettati all'IVA.

Se da un lato è vero che il ricorrente non era assoggettato all'ICA, dall'altro egli sapeva che sarebbe stato assoggettato all'IVA. Nella sua campagna informativa precedente l'entrata in vigore dell'IVA, l'AFC ha del resto cercato di raggiungere non solo i vecchi ma anche tutti i nuovi contribuenti. Non sembra eccessivo pretendere che le persone che saranno assoggettate a una nuova imposta dal 1° gennaio si informino qualche settimana in anticipo sugli obblighi che incomberanno loro. Bisogna inoltre precisare che i bilanci – pur essendo datati 31 dicembre – sono di regola chiusi durante il mese di gennaio. Ora il ricorrente, nel mese di gennaio 1995, non poteva più ignorare le esigenze derivanti dall'OIVA e aveva, a quel momento, la possibilità di aggiornare la propria contabilità.

L'affermazione del ricorrente, secondo cui egli non poteva emettere la fattura prima che l'autorità cantonale avesse constatato la fine dei lavori e secondo cui non ha quindi potuto inserire detti lavori a bilancio al 31 dicembre 1994 per ragioni indipendenti dalla sua volontà, non regge. In effetti, l'art. 84 cpv. 4 OIVA non richiede una fattura bensì unicamente la registrazione a bilancio. Inoltre, secondo la risposta dell'AFC, si evince dalla contabilità e dal modo di fatturazione del ricorrente, che egli aveva la possibilità di registrare i suddetti lavori a bilancio. Ad ogni modo non è verosimile che il ricorrente abbia effettuato dei lavori per parecchie centinaia di migliaia di franchi senza poter stimare il valore dei suoi lavori per iscriverli a bilancio, a maggior ragione, come lui stesso sostiene, ritenuto che al 31 dicembre 1994 i lavori erano interamente terminati.

b) In secondo luogo, partendo dall'idea che le operazioni in questione erano state effettuate interamente nel 1994, l'AFC ha parimenti considerato, a giusta ragione, alla luce delle

considerazioni che precedono, che nella misura in cui i lavori in causa non erano stati contabilizzati dal contribuente, essi dovevano essere assoggettati all'IVA. Il fatto che le prestazioni di servizi in discussione non fossero state contabilizzate al 31 dicembre 1994 non è contestato. Queste operazioni non adempiono pertanto alle condizioni poste per essere computate nell'anno 1994. Di conseguenza esse sono state giustamente assoggettate all'IVA e la censura sollevata dal ricorrente non è pertinente. Alla luce di queste considerazioni, non è necessario determinare, se le operazioni contestate siano state interamente effettuate durante il 1994.

La soluzione a cui porta l'applicazione delle regole sopra esposte va certamente considerata con prudenza, alla luce del divieto di formalismo eccessivo (art. 29 Cost. ; art. 4 vCost.). In effetti il mancato rispetto delle condizioni di forma dovrebbe determinare l'insorgere di una presunzione irrefutabile unicamente in situazioni eccezionali, che devono essere giustificate da ragioni serie e oggettive. Tuttavia la CRC ha considerato che la registrazione contabile sia il solo criterio determinante e che non fosse possibile domandare all'AFC di accettare altri tipi di prove, ritenuto che ciò avrebbe comportato un sovraccarico di lavoro difficilmente gestibile (cfr. consid. 3b/cc ; GAAC 65.23 consid. 4c ; decisione non pubblicata della CRC del 6 ottobre 2004, nella causa A. [CRC 2002-157], consid. 3a).

5.- a) Dalle considerazioni che precedono la CRC deve rigettare il ricorso, con la riserva della questione – trattata qui di seguito – delle spese assegnate dall'AFC nella procedura di reclamo.

b) aa) L'art. 68 cpv. 1 LIVA prevede che, in caso di una procedura di tassazione o di reclamo non si prelevano, di regola, spese, né sono accordate indennità alle parti (contrariamente alla regola per le spese vigente con l'OIVA).

Secondo la giurisprudenza e la dottrina, le nuove regole di procedura si applicano dalla loro entrata in vigore a meno che la continuità del diritto materiale non sia in tal modo messa in pericolo e che la legge non preveda espressamente un'altra soluzione. Ciò vale in particolare quando il nuovo diritto è più favorevole per l'amministrato (Archivi 67 409 consid. 3b ; Alfred Kölz/Isabelle Häner, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2a ed., Zurigo 1998, pag. 29 ; Pierre Moor, *Droit administratif*, vol. I, 2a ed., Berna 1994, pag. 171). Le disposizioni transitorie della LIVA non escludono espressamente l'applicazione immediata del nuovo diritto procedurale. Ne discende che l'art. 68 cpv. 1 LIVA si applica alle procedure pendenti dinanzi all'AFC il 1° gennaio 2001. Nella sua decisione non pubblicata del 31 agosto 2004, nella causa X SA (2A.69/2003), consid. 9, il Tribunale federale ha pertanto annullato la prassi dell'AFC relativa all'art. 68 cpv. 1 LIVA (cfr. a tal proposito, decisione della CRC del 23 aprile 2003, in GAAC 67.129 consid. 7).

bb) Nella fattispecie la decisione su reclamo impugnata è stata presa il 15 aprile 2003, ossia dopo il 1° gennaio 2001. Pertanto l'AFC ha prelevato a torto le spese di procedura nell'ambito della procedura di reclamo, per cui il ricorso è parzialmente accolto su questo punto.

Il punto 4 del dispositivo della decisione su reclamo dell'AFC del 15 aprile 2003 è annullato. Per il resto, la decisione dell'AFC è confermata. Il ricorrente ha ottenuto parzialmente ragione, ma unicamente su un punto di minima importanza, per cui le spese processuali dinanzi alla CRC non vengono ridotte, né vengono assegnate indennità.

c) Di conseguenza, visto l'esito della vertenza, in applicazione dell'art. 63 cpv. 1 PA, le spese processuali di Fr. 1'500.--, comprensive di una tassa di decisione e delle tasse di cancelleria, vanno poste a carico del ricorrente soccombente. L'anticipo spese (art. 63 cpv. 4 PA) va interamente computato nelle spese di procedura, ritenuto che un'eventuale eccedenza è da rimborsare al ricorrente (art. 63 cpv. 1 PA e art. 1 e segg., in particolare art. 5 cpv. 3 dell'ordinanza del 10 settembre 1969 sulle tasse e spese nella procedura amministrativa [RS 172.041.0]).

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),

p r o n u n c i a :

1. Il ricorso di X. è parzialmente ammesso ai sensi del considerando 5 e il punto 4 del dispositivo della decisione su reclamo dell'Amministrazione federale delle contribuzioni del 15 aprile 2003 è annullato. Per il resto la decisione è confermata.
2. Le spese processuali, comprensive della tassa di decisione e di quelle di cancelleria, ammontanti a Fr. 1'500.--, sono poste a carico del ricorrente e computate nell'anticipo spese di Fr. 1'500.-- versato.
3. La presente decisione è notificata per iscritto al ricorrente per il tramite del suo patrocinatore e all'Amministrazione federale delle contribuzioni.

Indicazione del rimedio giuridico

La presente decisione viene 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 lett. 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 del 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 del 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

Pascal Mollard

La Cancelliera

Liliane Subilia-Rouge