

Estratto della decisione CRC 2003-119 della Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni del 5 settembre 2005 nella causa X

Mehrwertsteuer (MWSTV). Einheit der Unternehmung. Beginn der Steuerpflicht. Rückwirkung. Guter Glauben. Übergangsrecht. Verfahrenskosten (erstinstanzlicher Entscheid).

Art. 17, Art. 19 Abs. 1 Bst. a, Art. 21 Abs. 1, Art. 22, Art. 45 Abs. 1, Art. 46, Art. 84 Abs. 2 MWSTV. Art. 68 Abs. 1 MWSTG.

- Im vorliegenden Fall führt der Beschwerdeführer mehrere Tätigkeiten parallel nebeneinander aus, zwar unter verschiedenen Firmennamen und an unterschiedlichen Orten, aber immer in der Form der Einzelunternehmung; aus diesem Grund ist der gesamthaft durch diese Tätigkeiten erwirtschaftete Umsatz bei der Ermittlung einer allfälligen Steuerpflicht zu berücksichtigen (E. 4a).

- Soweit der Umsatz im Jahr 1994 höher als Fr. 75'000.- ist und die Steuerschuld zudem mehr als Fr. 4'000.- beträgt, hat die Steuerpflicht am 1. Januar 1995 begonnen und ist die rückwirkend auf dieses Datum erfolgte Eintragung im Register der Mehrwertsteuer zu bestätigen (E. 4a).

- Da die übergangsrechtlichen Bestimmungen des MWSTG die sofortige Anwendung von neuem Verfahrensrecht nicht ausdrücklich ausschliessen, ist Art. 68 Abs. 1 MWSTG auf am 1. Januar 2001 vor der Eidgenössischen Steuerverwaltung hängige Verfahren anzuwenden, wie dies vorliegend der Fall ist. Teilweise Gutheissung der Beschwerde in diesem Punkt und Aufhebung der erstinstanzlichen Verfahrenskosten (E. 5a/bb).

Taxe sur la valeur ajoutée (OTVA). Unité de l'entreprise. Début de l'assujettissement. Rétroactivité. Bonne foi. Droit transitoire. Frais de procédure (décision de première instance).

Art. 17, art. 19 al. 1 let. a, art. 21 al. 1, art. 22, art. 45 al. 1, art. 46, art. 84 al. 2 OTVA. Art. 68 al. 1 LTVA.

- En l'espèce, le recourant exerce plusieurs activités parallèles, sous des raisons sociales certes différentes et en des lieux différents, mais toujours sous la forme d'une entreprise individuelle; il convient en conséquence de prendre en considération l'ensemble du chiffre d'affaires réalisé dans ces activités pour déterminer s'il doit être assujéti (consid. 4a).

- Dans la mesure où le chiffre d'affaires de l'année 1994 est supérieur à Fr. 75'000.- pour une dette fiscale également supérieure à Fr. 4'000.-, l'assujettissement du recourant a commencé le 1er janvier 1995 et l'inscription rétroactive au registre des assujettis dès cette date doit être confirmée (consid. 4a).

- Les dispositions transitoires de la LTVA n'excluent pas expressément l'application immédiate du nouveau droit procédural, l'art. 68 al. 1 LTVA doit trouver vocation à s'appliquer aux procédures pendantes devant l'Administration fédérale des contributions au 1er janvier 2001, comme c'est le cas en l'espèce. Admission partielle du recours sur ce point et annulation des frais de procédure de première instance (consid. 5a/bb).

Imposta sul valore aggiunto (OIVA). Unità dell'azienda. Inizio dell'assoggettamento. Retroattività. Buona fede. Diritto transitorio. Spese di procedura (decisione di prima istanza).

Art. 17, art. 19 cpv. 1 lett. a, art. 21 cpv. 1, art. 22, art. 45 cpv. 1, art. 46, art. 84 cpv. 2 OIVA. Art. 68 cpv. 1 LIVA.

- Nella fattispecie, il ricorrente esercita numerose attività parallele, con ragioni sociali e in luoghi differenti, ma sempre con la forma della ditta individuale; occorre quindi tenere conto dell'insieme della cifra d'affari realizzata con queste attività per determinare se egli deve essere assoggettato (consid. 4a).

- Nella misura in cui la cifra d'affari dell'anno 1994 è superiore a Fr. 75'000.- per un debito fiscale pure superiore a Fr. 4'000.-, l'assoggettamento del ricorrente è iniziato il 1° gennaio 1995 e l'iscrizione retroattiva nel registro dei contribuenti a partire da tale data deve essere confermata (consid. 4a).

- Le disposizioni transitorie della LIVA non escludono espressamente l'applicazione immediata del nuovo diritto procedurale, per cui l'art. 68 cpv. 1 LIVA deve essere applicato alle procedure pendenti davanti all'Amministrazione federale delle contribuzioni il 1° gennaio 2001, come è il caso nella fattispecie. Ammissione parziale del ricorso su questo punto e annullamento delle spese di procedura della prima istanza (consid. 5a/bb).

Riassunto dei fatti:

A. X. esercitò dal 1991 diverse attività tra cui quelle di «consulenza del personale» sotto la ragione sociale «X. (w)», rispettivamente «X.» (estratto del registro di commercio di ... del ...) e di «compra, vendita, gestione di costruzioni ed amministrazione di beni immobili propri» sotto la ragione sociale «Y di X.» (estratto del registro di commercio di ... del ...). Dal 4 dicembre 1998 X. esercitò le attività precitate sotto l'unica ragione sociale «X.», mentre la ditta individuale «Y di X.» fu radiata (estratti succitati del registro di commercio). X. con scritto del 4 gennaio 1995 richiese un numero provvisorio di contribuente per l'imposta sul valore aggiunto (IVA) per le due attività summenzionate. Sulla base delle indicazioni fornite, in particolare sulla scorta del «questionario per la registrazione quale contribuente IVA» (in seguito: questionario di assoggettamento) del 3 febbraio 1995 l'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) indicò, con lettera del 28 marzo 1995 che per quel che concerneva la ditta individuale «X. (w)». X. non adempiva le condizioni di assoggettamento obbligatorie, visto che la cifra d'affari determinante dichiarata per l'anno 1994 era inferiore a Fr. 75'000.-.

Dietro richiesta dell'AFC del 30 gennaio 1996, X. inoltrò un nuovo questionario concernente la sua attività di «consulenza del personale» esercitata sotto la ditta individuale «X. (w)». Sulla base delle nuove indicazioni, l'AFC confermò, con lettera del 22 febbraio 1996, che X. non adempiva le condizioni di assoggettamento obbligatorio per l'attività surriferita, ritenuto che la cifra d'affari determinante era, contrariamente alle previsioni di X., sempre inferiore a Fr. 75'000.-.

B. Dal 1996, parallelamente alle due attività succitate, X. esercitò una nuova attività di «commercio, acquisto, vendita,

esportazione e importazione di beni in genere ed in particolare di hardware e software elettronico per ordinatori» sotto la ditta individuale «Z di X.». X. richiese pertanto, con scritto del 16 aprile 1996, un nuovo numero provvisorio di contribuente IVA e depositò un formulario di assoggettamento in data 30 aprile 1996, dichiarando una cifra d'affari prevedibile per l'anno 1996 di Fr. 800'000.-. Tenuto conto dell'estensione dell'attività di X., l'AFC procedette alla sua iscrizione nel registro dei contribuenti IVA con effetto dal 2 maggio 1996. Inoltre, in data 17 gennaio 1997, l'AFC accordò a X. la possibilità di stabilire i suoi rendiconti IVA secondo il metodo delle controprestazioni ricevute.

La ditta individuale «Z di X.» fu radiata dal registro di commercio in data 6 novembre 1997 a seguito di cessazione di attività, rispettivamente a seguito della cessione di tutte o parte delle sue attività alla società Z.W. SA.

C. In seguito ad un controllo fiscale effettuato sul posto in data 11 e 12 agosto 1998, l'AFC constatò che la società Y. annunciata precedentemente come società a garanzia limitata non esisteva e l'attività annunciata di «compra, vendita, gestione di costruzioni ed amministrazione di beni immobili propri» era esercitata da X. con ditta individuale. Cumulando le cifre d'affari delle due attività esercitate da quest'ultimo, in quanto consulente e gestore di beni immobili, l'AFC procedette all'iscrizione di X. quale contribuente con effetto dal 1° gennaio 1995. L'amministrazione fiscale emise quindi il conto complementare n. (...) del 12 agosto 1998 pari a Fr. 5'987.- più interessi moratori dal 30 novembre 1995 (secondo una scadenza media) per l'IVA calcolata all'aliquota del 5,2% (aliquota saldo). A seguito di una rettifica del tasso imponibile - dovendosi applicare l'aliquota normale del 6,5% - l'AFC emanò un secondo conto complementare n. (...) pari alla differenza ossia a Fr. 1'040.-.

Constatando altre irregolarità in relazione all'attività svolta sotto la ditta individuale «Z di X.», l'AFC emanò un terzo conto complementare n. (...) del 12 maggio 1999 pari all'importo di Fr. 2'737.-, oltre interessi di mora dal 15 luglio 1997 (secondo una scadenza media).

D. X. contestò, con lettere del 20 agosto, 8 ottobre, 29 ottobre 1998 e 6 dicembre 1999 i conti complementari succitati n. (...) e (...) relativi all'assoggettamento pronunciato con effetto retroattivo dal 1° gennaio 1995, precisando di aver già richiesto nel gennaio 1995 l'assoggettamento per le sue attività di consulente del personale e di gestore immobiliare, mentre l'amministrazione fiscale aveva considerato che le condizioni di assoggettamento obbligatorio non erano adempiute. A sostegno di quanto asserito con tali lettere, X. inviò diversi documenti, tra cui la copia dei questionari di assoggettamento che il ricorrente sosteneva di aver inviato all'AFC concernenti le due ditte individuali e gli estratti del registro di commercio che le concernevano.

E. Con decisione del 6 gennaio 2000, l'AFC confermò i debiti fiscali summenzionati risultanti dai conti complementari contestati (n. ... e ...) per un importo globale di Fr. 7'027.-, oltre interessi moratori. X. impugnò tale decisione con reclamo dell'11 gennaio 2000, facendo valere la sua «buona fede» in particolare al riguardo delle assicurazioni fornite dall'AFC con lettera del 28 marzo 1995. Con decisione su reclamo del 10 luglio 2003 l'AFC respinse il reclamo, confermando i debiti fiscali risultanti dai conti complementari contestati, sostenendo tra l'altro che le condizioni per prevalersi della protezione della buona fede non erano realizzate e che pertanto X. era stato iscritto a ragione nel registro dei contribuenti IVA con effetto retroattivo dal 1° gennaio 1995.

F. X. (in seguito: il ricorrente) ha inoltrato ricorso dinanzi alla Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni (in seguito: CRC) con memoriale del 6 agosto 2003, sottolineando nuovamente il fatto di aver richiesto in tempo utile la sua iscrizione nel registro dei contribuenti e conseguentemente il suo assoggettamento all'IVA per le due attività di consulente e di gestore di beni immobili e che il cambiamento repentino dell'amministrazione fiscale, mediante assoggettamento retroattivo dal 1° gennaio 1995, non era corretto, avuto riguardo alle circostanze del caso.

Con risposta del 4 settembre 2003 l'AFC ha postulato il rigetto del ricorso con spese a carico del ricorrente.

Estratto dei considerandi:

1.a. à c. (Questioni formali)

2.a.aa. Ai sensi dell'art. 17 dell'ordinanza del 22 giugno 1994 concernente l'imposta sul valore aggiunto (OIVA, RU 1994 1464 e ulteriori modifiche) 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 superino complessivamente 75'000 franchi annui. Resta riservata la limitazione («Einschränkung») dell'art. 19 cpv. 1 lett. a OIVA (ammontare d'imposta inferiore a Fr. 4'000.- in presenza di una cifra d'affari annua compresa tra Fr. 75'000.- e Fr. 250'000.-). Sono in particolare contribuenti le persone fisiche, le società di persone, le persone giuridiche di diritto privato e di diritto pubblico, nonché le comunità di persone senza personalità giuridica. Se le condizioni di assoggettamento sono adempiute, il contribuente deve farsi scrivere immediatamente (decisione del Tribunale federale del 13 febbraio 2002, nella causa S. [2A.150/2001], consid. 4a, tradotto nella Rivista di diritto amministrativo e di diritto fiscale [RDAF] 2002 II pag. 156; decisione della CRC del 7 gennaio 2004, in GAAC 68.74 consid. 2a/aa e altri riferimenti citati).

bb.aaa. Secondo l'art. 21 cpv. 1 OIVA l'inizio materiale dell'assoggettamento incomincia alla fine dell'anno civile in cui è stata conseguita la cifra d'affari determinante, ossia Fr. 75'000.- (Jean-Marc Rivier/Annie Rochat Pauchard, Droit fiscal suisse - la taxe sur la valeur ajoutée, Friburgo 2000, pag. 108 segg.). La regola posta da tale disposizione è di per sé contraria al principio della neutralità dell'IVA e della parità di trattamento, ma permette di tener conto dei principi del trasferimento dell'imposta e della sicurezza del diritto. La sua costituzionalità non è pertanto contestata e non può essere rimessa in discussione, come lo conferma la giurisprudenza già esistente in quest'ambito (si veda a tal proposito le decisioni della CRC del 20 gennaio 2003, in GAAC 67.80 consid. 2 [Steuer Revue [StR] 7-8/2003 pag. 549] e del 3 dicembre 1998, in GAAC 63.76 consid. 3b/bb).

Per determinare se l'assoggettamento incomincia con l'entrata in vigore dell'OIVA, ossia il 1° gennaio 1995, il nuovo diritto deve essere applicato alle operazioni imponibili che sono state eseguite durante i dodici mesi precedenti (art. 84 cpv. 2 OIVA; cfr. parimenti l'opuscolo dell'AFC del settembre 1994 «Passaggio dall'imposta sulla cifra d'affari all'imposta sul valore aggiunto», n. 3.1 segg.). Pertanto affinché l'inizio dell'assoggettamento possa avvenire a partire dal 1° gennaio 1995, è determinante la cifra d'affari dell'anno 1994 (si veda a tal proposito la decisione succitata del Tribunale federale del 13 febbraio 2002, nella causa S. [2A.150/2001], consid. 4b in fine). Come già enunciato sopra, l'art. 19 cpv. 1 lett. a OIVA prevede, accanto al limite di Fr. 75'000.-, un secondo limite, al di sotto del quale un imprenditore non può essere assoggettato all'IVA. Così gli imprenditori, la cui cifra d'affari annua non oltrepassa Fr. 250'000.-, non sono assoggettati all'imposta, se il debito fiscale netto, ossia la differenza tra l'imposta sulla cifra d'affari e l'imposta precedente, non supera di regola Fr. 4'000.- all'anno (decisione del Tribunale federale del 20 settembre 2000, pubblicata negli Archivi di diritto

fiscale svizzero [Archivi] vol. 71 pag. 57 consid. 2; decisione della CRC del 10 febbraio 2004, nella causa M. [CRC 2003-081], consid. 2a, come pure le decisioni della CRC del 20 gennaio 2003, in GAAC 67.79 consid. 2a; del 9 dicembre 2002, in GAAC 67.51 consid. 2a/aa e del 3 dicembre 1998, in GAAC 63.76 consid. 3; Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Manuel du nouvel impôt sur la taxe à la valeur ajoutée (TVA) destiné aux entreprises et conseillers fiscaux, ed. francese curata da Marco Molino, Berna 1996, pag. 199). Per essere esonerati dall'assoggettamento occorre parimenti che il limite di Fr. 4'000.- non sia raggiunto durante diversi anni. Pertanto, se il limite non viene oltrepassato solo occasionalmente, il contribuente non può essere liberato dai suoi obblighi fiscali (cfr. in particolare la decisione della CRC del 3 dicembre 1998, in GAAC 67.76 consid. 3 e 6a e n. 2.4 dell'opuscolo del mese di agosto 1999 «Assoggettamento all'IVA»). Colui che non è assoggettato all'imposta secondo quest'ultima disposizione diventa contribuente a partire dalla fine dell'anno civile nel corso del quale la sua cifra d'affari determinante per l'assoggettamento ha superato Fr. 250'000.-, o nel corso del quale l'imposta rimanente, dedotta l'imposta precedente, ha superato Fr. 4'000.- (art. 21 cpv. 3 1a frase OIVA).

bbb. Conformemente alla prassi amministrativa, il debito fiscale si calcola secondo il metodo effettivo o secondo il metodo forfetario semplificato introdotto dall'AFC per facilitare la determinazione dell'assoggettamento delle piccole imprese. Secondo il metodo detto semplificato, l'IVA deve essere calcolata all'aliquota prevista sulle entrate dell'anno considerato. L'imposta precedente si calcola alle aliquote previste sugli acquisti di merci e/o di materie prime alle quali si aggiunge il forfait dello 0,7% (0,6% fino al 31 dicembre 1998) della cifra d'affari per altri acquisti (investimenti, mezzi di produzione e spese generali) (opuscolo «Assoggettamento all'IVA», ed. agosto 1999, n. 2.5-2.7; Camenzind/Honauer, op. cit., pag. 201). La CRC ha già potuto considerare che il metodo forfetario non viola il diritto federale (cfr. art. 47 cpv. 3 OIVA), nella misura in cui colui che fornisce le prestazioni può in ogni momento determinare il suo debito fiscale determinante per l'assoggettamento in funzione del metodo effettivo, in particolare se ritiene che il metodo semplificato non porta ad un risultato corretto (si vedano a tal proposito le decisioni della CRC del 10 febbraio 2004, nella causa M [CRC 2003-081], consid. 2b e del 20 gennaio 2003, in GAAC 67.79 consid. 2b). Questi due metodi si utilizzano parimenti per determinare se un contribuente deve essere radiato dal registro dei contribuenti, nella misura in cui il debito fiscale netto è regolarmente inferiore a Fr. 4'000.- per una cifra d'affari che si situa tra Fr. 75'000.- e Fr. 250'000.-. Non è per contro possibile utilizzare il metodo delle aliquote saldo per determinare l'inizio o la fine dell'assoggettamento (decisione succitata del 10 febbraio 2004, nella causa M. [CRC 2003-081], consid. 3d).

ccc. Le regole di determinazione dell'assoggettamento all'IVA variano tuttavia a dipendenza se la ditta è già attiva o se incomincia, rispettivamente estende considerevolmente la sua attività commerciale (Camenzind/Honauer, op. cit., pag. 207). Nell'ipotesi in cui l'impresa avvii la sua attività o si estenda con l'assunzione di un'azienda o l'apertura di un nuovo ramo di attività, l'assoggettamento incomincia in quel medesimo momento, qualora si debba prevedere che la cifra d'affari determinante per l'assoggettamento superi nei dodici mesi successivi Fr. 75'000.- (art. 21 cpv. 2 OIVA). Qualora, al momento in cui un'attività di principio soggetta all'imposta prende avvio, non sia possibile prevedere se i limiti determinanti saranno superati, alla fine dei primi tre mesi di attività occorre riportare la cifra d'affari ottenuta dall'inizio dell'attività sull'arco di un anno intero e procedere in ugual modo per l'importo dell'imposta precedente deducibile. Nel caso in cui i limiti della cifra d'affari siano superati, l'interessato deve annunciarsi immediatamente come contribuente; egli sarà iscritto a partire dal momento dell'inizio della sua attività o, se del caso, dal prossimo trimestre civile (decisione precitata della CRC del 3 dicembre 1998, in GAAC 63.76 consid. 3b). Per contro, colui che non è assoggettato giusta l'art. 19 cpv. 1 lett. a OIVA diventa contribuente a partire dalla fine dell'anno civile nel corso del quale la sua cifra d'affari determinante per l'assoggettamento ha superato Fr. 250'000.- o nel corso del quale l'imposta rimanente dopo aver dedotto l'imposta precedente ha superato Fr. 4'000.- (art. 21 cpv. 3 1a frase OIVA).

cc. Conformemente all'art. 45 cpv. 1 OIVA l'impresa che adempie alle condizioni di assoggettamento materiali ha il dovere di annunciarsi all'AFC entro 30 giorni dall'inizio dell'assoggettamento per permettere la sua iscrizione nel registro. Secondo la giurisprudenza non spetta all'autorità fiscale richiamare il contribuente, bensì è quest'ultimo che deve annunciarsi spontaneamente all'autorità fiscale (decisioni della CRC del 27 febbraio 2002, nella causa E. [CRC 2001-055], consid. 4a/bb e del 5 gennaio 2000, in GAAC 64.83 consid. 2). Il contribuente deve quindi esaminare se adempie le condizioni di assoggettamento soggettivo all'imposta e, in caso di dubbio, deve informarsi presso l'autorità. Se omette di richiedere le delucidazioni necessarie, non può in seguito invocare la conoscenza lacunosa o la violazione del principio della buona fede per opporsi alla ripresa d'imposta retroattiva (decisione del Tribunale federale del 21 maggio 2003, nella causa O. [2A.191/2002], consid. 3.1.; nel caso dell'ICA: vedasi in particolare Archivi vol. 64 pag. 727 consid. 4a).

b.aa. Alla luce di quanto precede discende che un'impresa, che è materialmente assoggettata ai sensi degli artt. 17 e 21 OIVA e che non si è annunciata al momento opportuno, deve essere iscritta retroattivamente (vedasi a tal proposito, in ambito ICA, la decisione del Tribunale federale dell'11 giugno 2004, nella causa S. [2A.591/2003], consid. 4.1; in ambito IVA, decisione della CRC del 7 gennaio 2004, in GAAC 68.74 consid. 2b/aa). Vi è «assoggettamento» retroattivo poiché un'impresa viene assoggettata dal momento in cui le condizioni sono realizzate. L'espressione «assoggettamento retroattivo» è del resto impropria, anche se nella prassi è utilizzata di frequente. Il contribuente ha quindi il dovere di assoggettare le sue cifre d'affari. È una conseguenza del principio dell'autotassazione secondo cui, in materia di IVA, il contribuente medesimo è tenuto a dichiarare spontaneamente all'AFC l'imposta e l'imposta precedente e a versare l'imposta dovuta entro 60 giorni dalla fine del periodo di rendiconto (artt. 37 e 38 OIVA; cfr. Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 6a ed., Zurigo 2002, pag. 421 seg.). In altri termini l'amministrazione fiscale non deve intervenire, se non qualora il contribuente non dovesse adempiere ai suoi obblighi (cfr. Camenzind/Honauer, op. cit., p. 270). Il contribuente deve così stabilire il debito fiscale che lo concerne; egli è il solo responsabile dell'imposizione completa ed esatta delle sue operazioni imponibili e del calcolo corretto dell'imposta precedente (cfr. Commentario del Dipartimento federale delle finanze dell'Ordinanza concernente l'imposta sul valore aggiunto del 22 giugno 1994, pag. 38). A tale scopo e secondo l'art. 47 cpv. 1 OIVA, il contribuente deve tenere i suoi libri di commercio in modo regolare e tale da consentire di constatare facilmente e in modo affidabile i fatti importanti per determinare l'assoggettamento come pure per il calcolo dell'imposta e delle imposte precedenti deducibili. Se non agisce in questo modo, l'AFC procede ad una tassazione d'ufficio (interna o esterna) o partendo dai bilanci e conti economici del contribuente. In tal caso l'AFC non può procedere alla valutazione dell'imposta precedente. Incombe infatti al contribuente, se intende far valere il suo diritto alla deduzione dell'imposta precedente, portare le prove richieste ai sensi degli artt. 28 cpv. 1 e 29 cpv. 1 lett. a OIVA (cfr. decisione della CRC del 12 maggio nella causa H. [CRC 2003-167], consid. 3 e 4b e riferimenti citati).

bb. In caso di iscrizione retroattiva, i problemi che sorgono in merito al trasferimento dell'imposta sono di diritto privato. Il fatto che il contribuente non possa più mettere a carico dei suoi clienti l'imposta dovuta all'AFC non può giustificare un esonero. Il contribuente non ha un diritto costituzionale al trasferimento dell'imposta sul cliente. Inoltre, se il contribuente si trova, per sua colpa, nell'impossibilità di trasferire l'imposta sui clienti, non spetta all'amministrazione intervenire (DTF 123 II 395 consid. 8, DTF

123 Il 399 consid. 9c; decisioni del Tribunale federale del 3 agosto 2000, nella causa B. [2a.527/1999], consid. 2c/cc [Archivi vol. 69 pag. 895], del 15 maggio 2000, nella causa H. [2A.555/1999], consid. 5d e del 26 febbraio 1999, nella causa J. [2A.267/1998], consid. 6). Di conseguenza, l'impossibilità del trasferimento successivo dell'imposta non implica l'esenzione dalla medesima (decisione del Tribunale federale del 3 agosto 2000, nella causa B. [2A.527/1999], consid. 2c/cc [Archivi vol. 69 pag. 895]).

c. Secondo il principio fondamentale dell'unità dell'impresa, che è stato sviluppato e confermato in primo luogo sotto il regime dell'ICA, le cifre d'affari risultanti dall'attività di un solo soggetto giuridico (ditta individuale, società anonima, società in nome collettivo, ecc.) devono essere contabilizzate insieme (addizionate), su riserva di quelle risultanti da attività appartenenti alla sfera privata, nel caso ad esempio di ditte individuali, o pubblica (art. 17 cpv. 4 OIVA). Se un soggetto giuridico svolge due o più attività indipendenti, saranno prese in considerazione le entrate di tutte le ditte nel loro insieme, indipendentemente dal fatto che esse abbiano ragioni sociali differenti, tengano un'unica contabilità o si notificano delle fatture l'un l'altra (Archivi vol. 62 pag. 700 e 694, vol. 55 pag. 150, vol. 50 pag. 664; si vedano pure le decisioni del Tribunale federale del 4 settembre 2002, nella causa W. [2A.222/2002], consid. 3.1 e del 9 agosto 2002, in Archivi vol. 71 pag. 308 consid. 3; decisioni della CRC del 4 dicembre 2003, in GAAC 68.71 consid. 2c, del 23 aprile 2003, in GAAC 67.123 consid. 3b e del 15 novembre 2002, in GAAC 67.50 consid. 2c e 3b). Questo principio è parimenti applicabile in materia di IVA (decisioni della CRC del 4 dicembre 2003, in GAAC 68.71 consid. 2c e del 15 novembre 2002, in GAAC 67.50 consid. 2c).

È stato tuttavia riconosciuto, già con l'ICA, che un'impresa che forma un'unità dal profilo economico possa scindersi in diversi soggetti giuridici indipendenti, per avere un vantaggio fiscale. Tale possibilità trova tuttavia il suo limite nel divieto dell'evasione fiscale («Steuerumgehung»). Le imprese giuridicamente indipendenti devono pertanto farsi riconoscere come tali, ad esempio disponendo ciascuna di infrastrutture proprie, tenendo ognuna la propria contabilità, calcolando ognuna i prezzi per ottenere il massimo profitto e infine mostrandosi verso i terzi come delle entità chiaramente indipendenti l'una dall'altra attraverso la propria carta intestata ed i propri locali (decisione succitata del 23 aprile 2003, in GAAC 67.123 consid. 3b; si vedano pure le decisioni succitate del Tribunale federale del 4 settembre 2002, consid. 3.1 e del 9 agosto 2002, consid. 3). Con il regime fiscale dell'IVA la possibilità di effettuare risparmi mediante lo svolgimento di un'unica attività presso diverse entità giuridiche dovrebbe essere ammessa meno facilmente rispetto al regime fiscale dell'ICA, in particolare per il fatto che, da un lato l'IVA concerne tutte le operazioni (forniture e prestazioni di servizi) e che, d'altro lato, in presenza di forniture a una persona vicina si applica ora il principio «dealing at arm's length» per poter procedere alle correzioni della base imponibile, indipendentemente dalla realizzazione delle condizioni di un'evasione fiscale (v. art. 26 cpv. 2, 3a frase OIVA). La dottrina è parimenti dell'avviso che la maggior parte delle strutture create sotto il regime dell'ICA, ad esempio le persone morali indipendenti fondate dai contribuenti per evitare talune conseguenze fiscali, siano ormai obsolete dall'entrata in vigore dell'OIVA (Camenzind/Honauer, op. cit., pag. 184). È peraltro vero che è ancora possibile, sotto il regime IVA, fare dei risparmi, se il contribuente ripartisce l'esercizio di un'attività economica su diverse entità giuridiche, in modo tale da non raggiungere (più) la cifra d'affari determinante per l'assoggettamento obbligatorio per l'una o per l'altra entità. In tal caso occorre ricorrere ai differenti criteri sviluppati sotto il regime ICA per determinare se sono realizzate le condizioni di un'evasione fiscale, a maggior ragione ritenuto che il criterio dell'indipendenza quale condizione dell'assoggettamento soggettivo è, sotto il regime IVA, in gran parte identico a quello dell'ICA (decisione della CRC del 23 aprile 2003, in GAAC 67.123 consid. 3b).

3.a.aa. Il principio della buona fede, che discende direttamente dall'art. 9 Cost., enuncia che i rapporti tra Stato e cittadino devono essere retti da un comportamento leale e degno di fiducia (Pierre Moor, Droit administratif, vol. I, Berna 1994, pag. 428). Tale principio si applica allorché l'amministrazione crea l'apparenza di un diritto su cui il cittadino si fonda per assumere un comportamento che egli considera legale. Il principio della buona fede si applica anche nei rapporti tra le autorità fiscali e i contribuenti; il diritto fiscale è tuttavia dominato dal principio della legalità, per cui il principio della buona fede potrà avere un'influenza limitata, in particolar modo se entra in conflitto con il principio della legalità (DTF 118 Ib 316 consid. 3b, si veda tuttavia la decisione della Commissione federale di ricorso in materia doganale del 13 dicembre 1994, in GAAC 60.16 consid. 3c/bb). Pertanto, secondo la giurisprudenza, l'autorità che fa una promessa, dà un'informazione o fornisce un'assicurazione deve soddisfare le aspettative create, anche se la promessa o l'aspettativa sono illegali, nella misura in cui sono soddisfatte le seguenti condizioni cumulative (decisione non pubblicata del Tribunale federale dell'11 luglio 2003, nella causa S. SA [2A.561/2002], consid. 3.2; decisione della CRC del 9 febbraio 2001, in GAAC 65.83 consid. 5b):

- l'autorità agisce in un caso concreto e nei confronti di una determinata persona (un'informazione generale o la distribuzione di note informative generali che orientano su una legge o sulla sua applicazione o su una prassi non sono sufficienti);
- l'autorità è competente o è reputata tale;
- il cittadino non può rendersi immediatamente conto dell'illegalità dell'informazione fornita;
- la suddetta informazione ha indotto il cittadino in questione a prendere delle misure la cui revoca gli causerebbe un danno;
- la legislazione applicabile non è stata modificata tra il momento in cui è stata data l'informazione e il momento in cui è stato invocato il principio della buona fede (Blaise Knapp, Précis de droit administratif, Basilea e Francoforte sul Meno 1991, pag. 108, n. 509; René Rhinow/Beat Krähenmann, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basilea 1990, pag. 240 segg.; Ulrich Häfelin/Georg Müller, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, 4a ed., Zurigo 2002, pag. 128 segg., più in particolare pag. 138 segg., n. 668 segg.).

bb. Oltre a ciò, in materia fiscale, vista l'importanza del principio della legalità, la possibilità di permettere ai contribuenti di comportarsi in modo manifestamente illecito non è possibile, se non quando le condizioni enunciate sopra siano chiaramente e indiscutibilmente soddisfatte. Su questo punto occorre mostrarsi rigorosi (Archivi vol. 60 pag. 56 consid. 3, vol. 48 pag. 90 consid. 3a; contra: decisione della Commissione federale di ricorso in materia doganale, in GAAC 60.16 consid. 3c/bb; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, Basilea e Francoforte sul Meno 1998, pag. 38; Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2a ed., Losanna 1998, pag. 95). Inoltre, pur avverandosi un caso del genere, occorre ancora procedere a una ponderazione degli interessi in gioco: quello del cittadino alla protezione della sua buona fede e quello pubblico all'applicazione regolare del diritto oggettivo. Se dovesse prevalere il secondo, il cittadino dovrebbe accettarlo (DTF 119 Ib 409 consid. 6e; DTF 116 Ib 187 consid. 3c, si veda tuttavia, Arthur Häfelig, Alle Schweizer sind vor dem Gesetze gleich, Berna 1985, pag. 220 segg.; Häfelin/Müller, op. cit., pag. 128 segg., n.° 525 segg.; Rhinow/Krähenmann, op. cit., pag. 227 segg., n. 74 e pag. 243, n.° 75 B IV/c).

b.aa. Il dovere generale d'informare o di dare chiarimenti («Aufklärungspflicht») non implica il dovere dell'amministrazione di informare spontaneamente. Un tale dovere esiste unicamente in relazione agli interessi degni di protezione nella procedura e se l'amministrazione riducesse o rendesse impossibile l'accesso ai rimedi di diritto, ciò non sarebbe incompatibile con l'art. 4 della Costituzione federale della Confederazione Svizzera del 29 maggio 1874 (vCost.[1]). Non esiste per contro un dovere particolare di spiegazione su questioni che si pongono a seguito di informazioni richieste dal contribuente. Ciò condurrebbe al dovere di consulenza («Beratungspflicht») da parte dell'AFC (DTF 124 V 220 segg., consid. 2b/aa, RDAF 2000 II pag. 506 consid. 5d; decisione del Tribunale federale del 9 agosto 2002, nella causa S. [2A.405/2001], consid. 4.5; decisione della CRC dell'8 ottobre 2003, in GAAC 68.58 consid. 4b/aa). È invece il contribuente che deve fare tutti i passi e di conseguenza prendere tutte le disposizioni necessarie per la sua iscrizione.

bb. Infine, in relazione alla comunicazione di informazioni da parte dell'amministrazione al contribuente, è determinante che l'autorità richiesta sia in possesso di tutti gli elementi necessari per rispondere correttamente alle domande del contribuente. Dati lacunosi, come ad esempio uno stato di fatto incompleto o presentato in modo differente da come appare dall'ultimo controllo, non sono suscettibili di vincolare l'autorità. Più precisamente i fatti omessi in occasione di un colloquio telefonico del contribuente con l'AFC rappresentano un elemento decisivo nell'esame dell'assoggettamento di quest'ultimo. Un contribuente che non fornisce tutti gli elementi necessari per risolvere correttamente la questione del suo assoggettamento non può vincolare l'autorità. È importante rilevare che, nel caso concreto, al momento di dare le informazioni, l'AFC non conosceva i fatti in modo completo, e i fatti le sono stati presentati in modo diverso da come sono risultati dopo il controllo effettuato (decisioni del Tribunale federale del 21 maggio 2003, nella causa O. SA [2A.191/2002], consid. 3.2.2 e del 9 agosto 2002, nella causa A. AG [2A.75/2002], consid. 4.8; decisione succitata dell'8 ottobre 2003, in GAAC 68.58 consid. 4b/bb; si veda pure la decisione non ancora cresciuta in giudicato della CRC del 14 giugno 2005 nella causa G. SA [CRC 2004-168 e 169], consid. 5b/bb).

4. Nella fattispecie occorre in primo luogo esaminare la questione dell'inizio dell'assoggettamento e pertanto dell'iscrizione retroattiva del ricorrente dal 1° gennaio 1995 (let. a), ed in seguito determinare se egli si può appellare alla protezione del principio della buona fede (let. b).

a. Alla luce degli elementi in suo possesso la CRC constata che il ricorrente ha esercitato due attività parallele, ossia quella di «consulenza del personale» e quella di «gestione ed amministrazione di beni immobili», per mezzo di due ditte individuali differenti, ossia «X. (w)» e «Y di X.». Egli svolgeva tali attività in due uffici ubicati in luoghi differenti: gli uffici di X. (w) si trovavano a A. e quelli di Y a B. Il ricorrente non ha tuttavia costituito delle società commerciali o delle società di persone per esercitare le attività in causa. Risulta comunque a tal proposito che il ricorrente la prima volta ha richiesto l'iscrizione provvisoria nel registro dei contribuenti IVA non solo della sua ditta individuale «X. (w)», bensì pure della società a garanzia limitata «Y. Sagl». Su questo punto egli ha spiegato di aver effettivamente avuto, all'inizio, la volontà di costituire una società a garanzia limitata per esercitare le attività di gestione ed amministrazione di beni immobili, ragion per cui aveva chiesto l'iscrizione provvisoria di detta società all'amministrazione fiscale. Ritenuto che in seguito la società non è stata costituita, egli ha continuato ad esercitare le attività oggetto della presente vertenza sotto forma di ditte individuali. Visto che X. era l'unico titolare delle due ditte individuali, alla luce del principio dell'unità dell'impresa, bisogna prendere in considerazione l'insieme delle cifre d'affari realizzate, per determinare se sono adempite le condizioni dell'assoggettamento obbligatorio.

Infatti, come ricordato sopra, un'impresa che esercita attività distinte sotto ragioni sociali differenti deve essere considerata come un'unica entità per quel che concerne l'IVA (v. consid. 2c della presente decisione). Nel caso in esame non sarebbe possibile permettere la scissione delle attività svolte dal ricorrente sotto le ditte individuali summenzionate, e di conseguenza della cifra d'affari conseguita, per determinare se le condizioni di assoggettamento sono adempite, nella misura in cui le condizioni a tal uopo richieste non sono manifestamente soddisfatte. In effetti, contrariamente alle situazioni esistenti nel regime dell'ICA - che erano state ammesse solo in modo restrittivo alla luce del divieto di evasione fiscale - non si tratta di un'attività suddivisa tra differenti soggetti giuridici, bensì di due attività esercitate da un unico soggetto giuridico, ossia il ricorrente nella sua qualità di persona fisica. Pertanto deve essere presa in considerazione la totalità delle cifre d'affari conseguite, le quali vanno addizionate per determinare se il limite di Fr. 75'000.- è raggiunto.

Nel caso in esame, si evince dalle dichiarazioni del ricorrente espresse con le sue lettere, che la cifra d'affari determinante per le due attività in questione è superiore al limite di Fr. 75'000.-, visto che per l'anno 1994 essa ammonta a Fr. 90'690.- (art. 84 cpv. 2 OIVA). Nella misura in cui questo importo è inferiore al limite di Fr. 250'000.- ai sensi dell'art. 19 cpv. 1 lett. a OIVA, il ricorrente avrebbe dovuto compilare correttamente il questionario di assoggettamento, con il calcolo del debito fiscale netto che si trova a tergo del questionario, ciò che egli ha fatto per il secondo formulario di assoggettamento compilato il 9 febbraio 1996 concernente unicamente la sua attività di consulente del personale. In difetto di che il calcolo doveva essere effettuato dall'amministrazione fiscale secondo gli elementi in suo possesso per determinare se le condizioni di assoggettamento erano realizzate. Occorre pertanto esaminare il calcolo del debito fiscale netto del contribuente e determinare se il limite formulato all'art. 19 cpv. 1 lett. a OIVA di Fr. 4'000.- era superato e, in caso affermativo, a partire da quale data.

Se si segue il metodo del calcolo semplificato, che permette di determinare approssimativamente il debito fiscale netto annuale sulla base delle previsioni del ricorrente (si veda a tal proposito n. 2.6 dell'opuscolo del mese di agosto 1999 «Assoggettamento all'IVA», che conferma tale prassi), esso ammonterebbe a circa Fr. 5'007.40, se si tiene unicamente conto del forfait dello 0.6% della cifra d'affari per stabilire i costi di investimento, i mezzi di produzione e le spese generali. Nel caso concreto non appare necessario considerare altre spese in relazione agli acquisti di merci e di materie prime, visto che le attività esercitate erano di altra natura, ossia prestazioni di servizio quali la consulenza, la gestione e l'amministrazione.

Alla luce di quanto precede e nella misura in cui il ricorrente nel 1994 ha conseguito una cifra d'affari determinante superiore a Fr. 75'000.- per un debito fiscale netto superiore al limite di Fr. 4'000.- ai sensi dell'art. 19 cpv. 1 lett. a OIVA (per una cifra d'affari inferiore a Fr. 250'000.-), il suo assoggettamento incomincia il 1° gennaio 1995 conformemente all'art. 21 cpv. 1 1a frase OIVA. L'AFC ha quindi a giusta ragione fissato l'inizio dell'assoggettamento del ricorrente a tale data, iscrivendolo nel registro dei contribuenti. A tal proposito, l'argomento secondo cui in tal modo il ricorrente non ha potuto addebitare l'imposta ai suoi clienti, non ha alcuna influenza (v. consid. 2b/bb della presente decisione).

b. Il ricorrente sostiene inoltre che le informazioni concernenti le due attività in discussione risultavano in modo preciso dai questionari di assoggettamento che egli aveva compilato e debitamente inviato all'AFC il 3 febbraio 1995, l'uno concernente la ditta individuale «X. (w)» e l'altro la ditta individuale «Y di X.» e che l'AFC avrebbe dovuto procedere all'iscrizione a partire da quel

momento. Il ricorrente considera pertanto di aver fornito all'amministrazione fiscale tutte le informazioni utili, e che l'AFC avrebbe commesso l'errore di non assoggettarlo immediatamente. Il ricorrente spiega tuttavia di essersi fidato delle assicurazioni dategli all'epoca dall'AFC, in particolare a seguito della sua lettera del 28 marzo 1995, secondo cui l'autorità aveva confermato che le condizioni di assoggettamento obbligatorio non erano adempiute, perlomeno sulla scorta degli elementi in suo possesso.

Nella fattispecie la CRC ritiene che, benché il ricorrente si sia annunciato all'AFC per lo meno per la ditta individuale «X. (w)», compilando il questionario di assoggettamento del 3 febbraio 1995, esistono alcune incertezze relative all'invio, rispettivamente al ricevimento da parte dell'AFC del secondo questionario di assoggettamento concernente la sua seconda attività, che il ricorrente sostiene di aver compilato contemporaneamente. Egli ne ha semplicemente prodotto una copia a sostegno delle sue prime contestazioni in seguito al controllo fiscale del 20 agosto 1998. La CRC non dispone di elementi sufficienti per risolvere questo punto. Essa constata tuttavia che il ricorrente non ha fornito elementi che permettessero di provare l'invio di questo questionario, come, ad esempio, una ricevuta postale o un qualsiasi altro mezzo di prova pertinente. Dagli atti di causa si evincono peraltro alcuni indizi che sostanziano piuttosto la tesi dell'AFC, nel senso che il precitato invio del questionario in discussione non sarebbe stato effettuato. Il ricorrente, come già osservato, ha inizialmente richiesto, con lettera del 4 gennaio 1995 la sua iscrizione nel registro dei contribuenti per le due attività qui in esame, ossia per l'attività svolta dalla ditta individuale «X. (w)» e per quella svolta dalla «Y. Sagl». L'AFC, ritenendo che si trattasse di due «entità» distinte, ha domandato al ricorrente, con lettere separate del 27 gennaio e del 1° febbraio 1995, la prima indirizzata alla società «Y. Sagl» a B., e la seconda al Sig. X. personalmente a A., di compilare i questionari di assoggettamento allegati. Secondo le dichiarazioni dell'AFC a questo proposito, il ricorrente le avrebbe ritornato un solo questionario, quello relativo alla sua attività di «consulenza del personale» esercitata con la ditta individuale. Alla luce di queste informazioni, l'AFC ha ritenuto che le condizioni di assoggettamento obbligatorio non fossero realizzate, e ne ha dato comunicazione al ricorrente con una sola lettera indirizzata a «X., via ..., A.», ossia all'indirizzo della ditta individuale relativa all'attività di consulente del personale. In seguito, all'inizio del mese di gennaio 1996, l'AFC ha domandato al ricorrente di farle pervenire un nuovo questionario di assoggettamento per verificare nuovamente la sua situazione. Tale lettera è anch'essa indirizzata, come tutti gli altri scambi di corrispondenza di quell'epoca tra l'amministrazione fiscale e il ricorrente, fatta unicamente eccezione per la lettera del 27 gennaio 1995 a Y. Sagl, a X. personalmente. Sulla base del nuovo formulario di assoggettamento inoltrato il 9 febbraio 1996, l'amministrazione fiscale ha nuovamente considerato che le condizioni di assoggettamento obbligatorio all'IVA non erano ancora realizzate in considerazione della cifra d'affari determinante dichiarata di Fr. 53'000.-. Sulla scorta delle informazioni di cui disponeva all'epoca, l'amministrazione ha quindi iscritto il ricorrente unicamente a partire dal momento in cui egli ha annunciato l'inizio di una nuova attività in materia di vendita di prodotti informatici per una cifra d'affari determinante annua di più di Fr. 800'000.-, ossia dal 2 maggio 1996. Dallo scambio di corrispondenza tra le parti discende chiaramente che l'amministrazione fiscale aveva considerato, nell'esame delle condizioni di assoggettamento, unicamente l'attività esercitata sotto la ditta individuale «X. (w)». Da quanto precede si evince che il ricorrente non poteva ignorare, non foss'altro che dall'intestazione delle lettere che l'AFC gli aveva indirizzato, che essa aveva considerato unicamente la sua attività di consulente del personale per determinare se le condizioni di assoggettamento obbligatorio erano adempiute. Se così non fosse, mal si comprende per quale ragione il ricorrente abbia unicamente dichiarato la cifra d'affari relativa alla sua attività di consulente del personale con il secondo questionario di assoggettamento inoltrato il 9 febbraio 1996. Il motivo per cui l'AFC non ha mai risposto alla domanda d'iscrizione formale della ditta individuale «Y di X.», come sostiene il ricorrente, è parimenti un indizio a sostegno della tesi dell'AFC. Ciò detto, la questione del ricevimento da parte dell'autorità fiscale del formulario di assoggettamento in questione può restare indecisa, considerato che, come si vedrà in seguito, il ricorrente non può prevalersi della protezione del principio della buona fede, anche se l'autorità fiscale sapeva dell'esistenza dell'attività svolta con la ditta individuale «Y.».

Infatti alla lettura delle lettere inviate dal ricorrente all'AFC e dei due primi questionari compilati il 3 febbraio 1995, risultava, per la suddetta autorità, l'impressione che esistevano due soggetti giuridici indipendenti che chiedevano l'assoggettamento. Il ricorrente ha in primo luogo indotto l'AFC in errore, precisando che l'attività di gestione ed amministrazione di beni immobili sarebbe stata esercitata da una società a garanzia limitata (Y. Sagl [...]), mentre in seguito, dopo aver ricevuto la richiesta di compilare un questionario formale di assoggettamento in base alla corrispondenza dell'AFC del 27 gennaio 1995 indirizzata a Y. Sagl, il ricorrente ha associato, nel questionario spedito all'autorità fiscale, il suo nome alla ditta individuale «Y.», senza tuttavia menzionare il legame con l'attività esercitata parallelamente sotto la ragione sociale distinta di X. (w). Appare pertanto che le informazioni allora fornite all'AFC erano errate e lacunose, e comunque difficili da comprendere a prima lettura. Tenuto conto della particolarità della situazione del ricorrente, che esercitava due attività in parallelo con denominazioni distinte e in due luoghi differenti, era suo dovere spiegare chiaramente all'AFC che egli era il solo titolare delle due ditte individuali in causa. L'AFC poteva quindi, a giusto titolo, considerare che si trattava di due attività distinte concernenti due soggetti giuridici. Il ricorrente non ha pertanto fornito tutti gli elementi necessari per risolvere la questione del suo assoggettamento, benché secondo gli obblighi derivanti dal principio dell'autotassazione egli dovesse presentare chiaramente la sua situazione all'AFC per permetterle di operare un esame corretto della sua situazione ai sensi dell'OIVA. Parimenti, i chiarimenti forniti sulla base di informazioni errate e lacunose del ricorrente non possono vincolare l'autorità fiscale. Di conseguenza il ricorrente non può appellarsi al principio della buona fede, nella misura in cui non sono adempiute tutte le condizioni essenziali. L'AFC ha quindi correttamente iscritto il ricorrente con effetto retroattivo a partire dal 1° gennaio 1995 malgrado le sue lettere del 28 marzo 1995 e del 22 febbraio 1996, essendo soddisfatte tutte le altre condizioni.

5. Le considerazioni che precedono portano la CRC a respingere il ricorso nel merito, su riserva della questione - trattata di seguito - delle spese assegnate dall'AFC in relazione con la procedura di reclamo.

a.aa. L'art. 68 cpv. 1 della legge federale del 2 settembre 1999 concernente l'imposta sul valore aggiunto (LIVA, RS 641.20) 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 vigenti 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 vol. 67 pag. 409 consid. 3b; Alfred Kölz/Isabelle Häner, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2a ed., Zurigo 1998, pag. 29; Moor, op. cit., 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 al 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, GAAC 67.129 consid. 7).

bb. Nella fattispecie, considerato che la decisione su reclamo impugnata è stata presa dopo il 1° gennaio 2001, l'AFC ha prelevato a torto le spese processuali nell'ambito della procedura di reclamo e pertanto il ricorso va parzialmente accolto su questo punto.

Per il resto la decisione dell'AFC è confermata.

b. Le spese processuali vanno poste a carico del ricorrente soccombente.

[1] Può essere consultata sul sito Internet dell'Ufficio federale di giustizia [http://www.ofj.admin.ch/etc/medialib/data/staat\\_buerger/gesetzgebung/bundesverfassung.Par.0008.File.tmp/bv-alt-i.pdf](http://www.ofj.admin.ch/etc/medialib/data/staat_buerger/gesetzgebung/bundesverfassung.Par.0008.File.tmp/bv-alt-i.pdf) (ultima visita: 27 febbraio 2006).

Dokumente der SRK