Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.594/2006 /biz

Sentenza del 9 novembre 2007
II Corte di diritto pubblico

Composizione
Giudici federali Merkli, Presidente,
Wurzburger, Müller, Yersin e Karlen,
cancelliere Bianchi.

Parti
A._____,
ricorrente, rappresentato dalla Mag Fiduciaria SA,

contro

Amministrazione federale delle contribuzioni, Divisione principale dell'imposta sul valore aggiunto, Schwarztorstrasse 50, 3003 Berna,
Commissione federale di ricorso in materia
di contribuzioni, per recapito: Tribunale amministrativo federale, casella postale, 3000 Berna 14.

Oggetto
imposta sul valore aggiunto (diritti di gioco presso
un club di golf),

ricorso di diritto amministrativo contro la decisione emanata il 6 settembre 2006 dalla Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni.

Fatti:
A.
Il 28 maggio 1998 il Patriziato di X._____ ha deciso di realizzare, su un proprio sedime, un campo da golf. Per finanziare l'opera è stata tra l'altro promossa la raccolta di cosiddetti diritti di gioco, ovvero di contributi pecuniari che avrebbero poi permesso di diventare soci del golf club, stabiliti in fr. 20'000.– per i primi cento aderenti e fino a fr. 25'000.– per i successivi. Reperiti i fondi necessari per dare inizio ai lavori, con assemblea del 2 marzo 1999 è stata costituita l'associazione A._____, a cui il Patriziato ha affidato la realizzazione e la gestione della struttura. La stessa è operativa dal 2001.
B.
Il 10 gennaio 2001 A._____ ha chiesto all'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) chiarimenti in merito al regime applicabile dal profilo dell'imposta sul valore aggiunto (IVA). Dopo alcuni scambi di corrispondenza, tra il 25 febbraio e il 26 aprile 2002 l'AFC ha effettuato un controllo sul posto relativo ai periodi fiscali dal 23 settembre 1998 (inizio dell'assoggettamento) al 31 dicembre 2001. A seguito di tali verifiche, il 2 maggio 2002 l'autorità fiscale ha allestito un conto complementare con cui ha fatto valere una pretesa di fr. 52'281.–. Al riguardo ha in particolare ritenuto che i diritti di gioco costituivano delle tasse d'ammissione escluse dall'imposta ed ha conseguentemente ridotto la deduzione dell'imposta precedente. A._____ si è opposto a tale conteggio, sostenendo che i diritti di gioco andavano parificati al capitale di una società ed erano perciò esenti da imposta, ma con diritto alla deduzione dell'imposta precedente sugli investimenti.
C.
Con decisione formale del 10 dicembre 2002 l'AFC ha confermato la ripresa d'imposta sul valore aggiunto per l'importo di fr. 52'281.–. Nello stesso senso si è poi espressa anche nella pronuncia con cui, il 6 ottobre 2004, ha

respinto il reclamo interposto dal contribuente. In tale occasione essa ha in particolare precisato che non vi era alcuna ragione di trattare in maniera diversa i diritti di gioco versati prima della costituzione dell'associazione e quelli pagati successivamente.
D.
Il contribuente si è allora aggravato dinanzi alla Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni (CRC). Con decisione del 6 settembre 2006 quest'ultima ha confermato la decisione su reclamo per quanto concerne il trattamento fiscale dei diritti di gioco dopo il 2 marzo 1999, mentre l'ha annullata in riferimento al periodo precedente, rinviando gli atti all'autorità inferiore per nuova pronuncia su questo punto. A suo giudizio, i versamenti operati prima della costituzione dell'associazione, quando la forma giuridica era quella di una società semplice, costituivano prestazioni imponibili. Tenuto conto di questo aspetto, ha invitato l'AFC a determinare se la società semplice adempiva le condizioni di assoggettamento obbligatorio e ad esaminare la problematica della successione fiscale tra la società semplice e l'associazione.
E.
Il 5 ottobre 2006 A._____ ha interposto un ricorso di diritto amministrativo dinanzi al Tribunale federale. Oltre all'annullamento della decisione della CRC, chiede che i diritti di gioco siano considerati degli apporti di capitale non soggetti all'imposta sul valore aggiunto, ma con pieno diritto al recupero dell'imposta precedente e postula che i contributi annui stabiliti dall'art. 9 degli statuti siano sottoposti all'art. 18 n. 13 della legge federale del 2 settembre 1999 concernente l'imposta sul valore aggiunto (LIVA; RS 641.20) rispettivamente all'art. 14 n. 11 dell'ordinanza del 22 giugno 1994 concernente l'imposta sul valore aggiunto (OIVA; RU 1994 1464) e sia di conseguenza concessa la possibilità di opzione.
Chiamate ad esprimersi, la Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni si limita a richiamarsi alla decisione impugnata, mentre l'Amministrazione federale delle contribuzioni, pure senza formulare osservazioni, propone la reiezione del gravame.

Diritto:
1.
1.1 La sentenza impugnata è stata pronunciata prima dell'entrata in vigore, il 1°gennaio 2007, della legge federale del 17 giugno 2005 sul Tribunale federale (LTF; RS 173.110; RU 2006 pag. 1069). Alla presente procedura resta pertanto ancora applicabile la, di per sé abrogata, legge federale del 16 dicembre 1943 sull'organizzazione giudiziaria (OG; RU 1969 pag. 784 segg.; cfr. art. 131 cpv. 1 e 132 cpv. 1 LTF).
1.2 Diretto contro una decisione finale resa da una commissione federale di ricorso (art. 98 lett. e OG) e fondata sul diritto pubblico federale, il tempestivo ricorso in esame è di massima ammissibile sia in virtù degli art. 97 segg. OG, sia sotto il profilo dell'art. 54 cpv. 1 OIVA, rispettivamente dell'art. 66 cpv. 1 LIVA (nel tenore in vigore prima del 1°gennaio 2007 [RU 2000 1331]).
1.3 Un'eccezione alla ricevibilità del gravame va tuttavia ravvisata laddove il ricorrente formula una specifica domanda ricorsuale tendente in sostanza ad accertare la natura ed il trattamento fiscale dei diritti di gioco. La controversia in esame trae infatti origine da una decisione formatrice dell'Amministrazione federale delle contribuzioni che impone all'insorgente il versamento di un preciso ammontare d'imposta per un determinato periodo fiscale. Il trattamento fiscale dei diritti di gioco va quindi esaminato in riferimento a tale situazione concreta e non mediante un'astratta decisione di accertamento (sentenza 2A.233/1997 del 25 agosto 2000, in: ASA 71 pag. 157, consid. 1; sentenza 2A.334/2003 del 30 aprile 2004, consid. 1.3).
1.4 Il gravame appare inammissibile, e semmai privo d'oggetto, pure in relazione alla richiesta di trattare i contributi annui previsti dall'art. 9 dello statuto quali operazioni escluse dall'imposta, concedendo al riguardo la possibilità di opzione (cfr. gli art. 26 cpv. 1 lett. a LIVA e 20 cpv. 1 lett. b OIVA, quest'ultimo comunque inapplicabile alle operazioni di cui all'art. 14 n. 11 OIVA). In effetti il ricorrente riprende testualmente una domanda già avanzata dinanzi ad entrambe le istanze precedenti, senza però considerare che le stesse non hanno mai posto in dubbio la qualifica dei contributi annui da lui ritenuta e che l'AFC ha dato seguito alla richiesta di optare per l'imposizione dei medesimi già con lettera del 6 ottobre 2004. Certo, mediante tale scritto la richiesta è stata accolta con effetto dall'11 aprile 2003, data dell'allegato di reclamo in cui è stata formulata per la prima volta. L'insorgente non ha tuttavia mai speso una sola parola, né in questa sede né precedentemente, per contestare la data indicata e sostenere che e perché la possibilità di opzione andrebbe se del caso riconosciuta anche per il periodo fiscale oggetto del litigio. Di conseguenza, su questo punto l'impugnativa non adempie in ogni caso le

pur minime esigenze di motivazione prescritte per il ricorso di diritto amministrativo dall'art. 108 cpv. 2 OG (cfr. DTF 131 II 470 consid. 1.3, 449 consid. 1.3; 118 Ib 134 consid. 2).
2.
2.1 L'ordinanza sull'imposta sul valore aggiunto, entrata in vigore il 1°gennaio 1995, è stata sostituita dalla legge omonima a partire dal 1°gennaio 2001. Secondo l'art. 93 cpv. 1 LIVA le disposizioni abrogate e le loro prescrizioni d'esecuzione rimangono ancora applicabili, salvo eccezioni che non ricorrono nel caso di specie, a tutti i fatti e rapporti di diritto sorti durante la loro validità. In concreto, la vertenza va pertanto esaminata in funzione dell'OIVA nella misura in cui concerne i periodi fiscali dal 23 settembre 1998 al 31 dicembre 2000, mentre in funzione della LIVA per il periodo tra il 1°gennaio e il 31 dicembre 2001.
2.2 All'imposta sul valore aggiunto soggiacciono di principio tutte le forniture di beni e le prestazioni di servizio effettuate su territorio svizzero a titolo oneroso (art. 4 lett. a e b OIVA e art. 5 lett. a e b LIVA). Una transazione è effettuata a titolo oneroso, ovvero contro remunerazione, quando vi è uno scambio tra una prestazione ed una contro-prestazione legate da uno stretto rapporto economico (DTF 126 II 443 consid. 6a, 249 consid. 4a). L'imposta è calcolata sulla controprestazione (art. 26 OLIVA e 33 LIVA).
A contrario, le operazioni che non corrispondono ad uno scambio di prestazioni non rientrano nel campo d'applicazione dell'imposta (cosiddette Nichtumsätze, non-operazioni, attività che non sono considerate operazioni; DTF 132 II 353 consid. 4.3). Tra queste vanno annoverate ad esempio anche le sovvenzioni e le donazioni private. Versate dagli enti pubblici per favorire la realizzazione di compiti o infrastrutture d'interesse pubblico da parte di privati, le sovvenzioni sono infatti accordate senza contropartita economica equivalente per la collettività che le fornisce. Ciò vale anche per le donazioni e le elargizioni benevole di privati, poiché il loro autore non agisce per ottenere dal beneficiario una prestazione determinata, ma al fine di promuovere in generale l'attività di quest'ultimo (DTF 126 II 443 consid. 6c e 8a; sentenza 2A.167/2005 dell'8 maggio 2006, riass. in: SJ 2006 I pag. 500, consid. 4.2; sentenza 2A.410/2006 del 18 gennaio 2007, consid. 5.2).
Vi sono poi prestazioni che sfuggono all'imposizione poiché rientrano nell'elenco delle operazioni escluse ai sensi degli art. 14 OIVA, rispettivamente 18 LIVA. Tra queste gli art. 14 n. 11 OIVA e 18 n. 13 LIVA comprendono anche le operazioni effettuate ai propri membri dietro pagamento di contributi stabiliti in conformità degli statuti da parte di istituzioni senza scopo lucrativo che perseguono obiettivi di natura politica, sindacale, economica, religiosa, patriottica, filosofica, filantropica, culturale o civica.
2.3 Il sistema dell'IVA è concepito in modo che ogni fornitore di beni o prestazioni sia di per sé imposto solo sul valore aggiunto che egli apporta. Di conseguenza, il contribuente che utilizza beni o prestazioni di servizi per effettuare a sua volta forniture o prestazioni di servizi imponibili ha di massima diritto di dedurre l'imposta fatturatagli da altri contribuenti (imposta precedente; art. 29 OIVA e 38 LIVA). Tale diritto non sussiste per contro nel caso di operazioni escluse dall'imposta o di attività che non sono considerate operazioni, dal momento che il contribuente non esegue forniture o prestazioni di servizi imponibili. L'art. 38 cpv. 4 LIVA sancisce espressamente questo principio, comunque valido già sotto il regime dell'ordinanza non solo per le operazioni escluse dall'imposta (cfr. art. 13 OIVA e 17 LIVA), ma anche per le non-operazioni (DTF 132 II 353 consid. 4.3 e 7.1; sentenza 2A.650/2005 del 15 agosto 2006, consid. 3.3).
Se il contribuente utilizza beni o prestazioni di servizi 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 (art. 32 cpv. 1 OIVA e 41 cpv. 1 LIVA).
3.
Secondo le indicazioni del ricorrente, la realizzazione del campo da golf, del costo preventivato di circa fr. 14'000'000.–, è stata finanziata per quasi fr. 6'000'000.– mediante sussidi e prestiti di enti pubblici mentre per il resto tramite i controversi diritti di gioco. Su questi ultimi si sofferma l'art. 8 dello statuto dell'associazione. La norma prevede che l'ammissione al club quale socio attivo o passivo è condizionata all'ottenimento di un diritto di gioco (tassa di ammissione) e delega alla Direzione la competenza di stabilire l'ammontare e le modalità di versamento di quest'ultimo. Al riguardo, la documentazione allestita dal Patriziato per la raccolta iniziale dei fondi privati prevedeva un importo di fr. 20'000.– per i primi 100 soci, di fr. 22'000.– per i successivi 100 e di fr. 25'000.– per gli ulteriori 200 soci. L'art. 8 sancisce inoltre che i primi 400 diritti di gioco sono cedibili, che sui medesimi il club ha un diritto di prelazione e che gli stessi non sono ereditabili. Secondo l'art. 9 dello statuto, indipendentemente dalla tassa di ammissione, ogni socio è tenuto a pagare una tassa annuale stabilita dalla Direzione tenendo conto delle varie categorie. Ad esempio per il 2002 tale importo ammontava a
fr. 2'000.– per i soci attivi e a fr. 600.– per i soci passivi. L'art. 5 dello statuto definisce come soci attivi coloro

che usufruiscono del campo e pagano il contributo annuale di gioco; sono invece soci passivi i giocatori già soci che non usufruiscono del campo da gioco (e possono comunque utilizzare il driving-range, il putting green e il pitching green), rispettivamente le persone fisiche e giuridiche oppure gli enti che sostengono finanziariamente il club.

4.
Il ricorrente ritiene che i diritti di gioco costituiscano il capitale proprio dell'associazione poiché i soci non ricevono alcuna controprestazione ed acquisiscono quote di comproprietà cedibili e vendibili. In altri termini, si tratterebbe di apporti dei soci che comportano un diritto di partecipazione alla proprietà dell'associazione, come avviene per la costituzione del capitale di una società anonima.
4.1 Gli apporti effettuati in favore di una società dai (futuri) azionisti o associati sono considerati dalla dottrina svizzera come delle non-operazioni dal profilo dell'IVA, poiché non vi è uno scambio di prestazioni. La giurisprudenza non si è invece espressa al riguardo, lasciando aperta la questione di sapere se gli apporti debbano effettivamente essere qualificati come non-operazioni oppure se vadano trattati come operazioni escluse dall'imposta alla stessa stregua dei crediti (art. 14 n. 15 lett. a OIVA e art. 18 n. 19 lett. a LIVA; DTF 132 II 353 consid. 6; sentenza 2A.410/2006 del 18 gennaio 2007, consid. 5.3). In ogni caso, non essendo soggetti all'imposta, gli apporti non danno diritto alla deduzione dell'imposta precedente sulle operazioni (ad esempio di consulenza) che sono in relazione diretta con la fornitura di questo finanziamento. Non vi è invece motivo di ridurre la deduzione dell'imposta precedente che grava i beni ed i servizi acquistati dalla società mediante gli apporti, sempre che questi beni e servizi siano utilizzati per attività imponibili (DTF 132 II 353 consid. 7; sentenza 2A.410/2006 del 18 gennaio 2007, consid. 5.3).
4.2 È di per sé sulla base di quest'ultimo principio giurisprudenziale che il ricorrente contesta la riduzione della deduzione dell'imposta precedente. Sennonché, gli apporti rappresentano delle operazioni di finanziamento volte a permettere alla società che li ottiene di esercitare un'attività generatrice di utili secondo le leggi del mercato. Gli azionisti o gli associati che effettuano degli apporti non intrattengono relazioni benevole o gratuite con la società, ma contano di beneficiare di un ritorno sugli investimenti realizzati (DTF 132 II 353 consid. 5; sentenza 2A.410/2006 del 18 gennaio 2007, consid. 5.3).
A._____ non è tuttavia una società commerciale, ma un'associazione senza scopo di lucro. Coloro che versano i diritti di gioco, siano essi persone fisiche, società o enti pubblici, non finanziano l'associazione nell'intento di approfittare successivamente degli utili che questa crea. In realtà, gli enti pubblici e determinati operatori economici, ad esempio del settore turistico, si prefiggono di sostenere un'attività d'interesse pubblico che potrebbe semmai comportare delle ricadute economiche solo indirettamente, migliorando l'attrattiva generale della regione. Pertanto i loro contributi, che hanno comunque la particolarità di conferire la qualità di membro dell'associazione, sono assimilabili piuttosto a delle sovvenzioni o dei doni, senza alcuna controprestazione diretta ed effettuati liberamente, non per obbligo legale o contrattuale (cfr. sentenza 2A.410/2006 del 18 gennaio 2007, consid. 7.1; sentenza 2A.167/2005 dell'8 maggio 2006, riass. in: SJ 2006 I pag. 500, consid. 4.3). Le persone fisiche interessate alla pratica del golf versano invece i diritti di gioco per poter beneficiare delle prestazioni materiali offerte dall'associazione, segnatamente, previo pagamento della tassa annuale, per poter esercitare l'attività
sportiva, e non con l'obiettivo di trarre un profitto pecuniario dal capitale offerto alla società. La cedibilità dei diritti di gioco e la possibilità offerta agli eredi di recuperare il relativo importo in caso di morte di un socio (cfr. art. 8.4 dello statuto) possono certo implicare che il versamento, in determinate situazioni, non rappresenta un contributo a fondo perso. Queste caratteristiche non permettono tuttavia ancora di comparare i diritti di gioco agli apporti dei soci o degli azionisti in una società commerciale, perché non vi è comunque alcuna ricerca di profitto.
5.
Entrambe le istanze inferiori hanno per contro ritenuto, perlomeno per il periodo successivo alla costituzione dell'associazione, che i diritti di gioco costituiscano dei contributi statutari ai sensi degli art. 14 n. 11 OIVA, rispettivamente 18 n. 13 LIVA. Le relative prestazioni fornite dall'associazione sarebbero quindi escluse dall'imposta, con conseguente riduzione della deduzione dell'imposta precedente.
5.1 Per stabilire il regime fiscale applicabile ai contributi versati dai membri di un'associazione, è decisivo determinare se gli stessi vengono impiegati in modo conforme allo scopo sociale e se le prestazioni correlate vanno a vantaggio di tutti i membri. In tal caso si è infatti in presenza di "veri" contributi. Se invece in cambio di

un contributo particolare il singolo membro riceve una prestazione concreta e speciale a suo specifico favore, i contributi sono detti "impropri" (sentenza 2A.334/2003 del 30 aprile 2004, in: RDAF 2005 II pag. 165, consid. 2.2; sentenza 2A.191/2006 del 9 ottobre 2006, consid. 2.2).
Secondo la giurisprudenza, l'esclusione dall'imposta ai sensi dell'art. 14 n. 11 OIVA e 18 n. 13 LIVA è limitata ai veri contributi dei membri, mentre in caso di remunerazione specifica non inclusa nei contributi statutari per l'ottenimento di una prestazione concreta si è di fronte ad un'operazione imponibile (sentenza 2A.233/1997 del 25 agosto 2000, in: ASA 71 pag. 157, consid. 10b; cfr. tuttavia anche: sentenza 2A.334/2003 del 30 aprile 2004, in: RDAF 2005 II pag. 165, consid. 4; sentenza CRC 1999-143 del 6 aprile 2000, in: GAAC 64.11, consid. 3e; Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2a ed., Berna/Stoccarda/Vienna 2003, n. 759).
Il motivo d'esonero previsto dagli art. 14 n. 11 OIVA e 18 n. 13 LIVA presuppone poi l'adempimento di diverse condizioni cumulative, riguardanti a) il carattere non lucrativo dell'istituzione che fornisce le prestazioni, b) il versamento di un contributo stabilito dagli statuti, c) la natura della controprestazione e d) la cerchia dei beneficiari delle prestazioni (sentenza 2A.334/2003 del 30 aprile 2004, in: RDAF 2005 II pag. 165, consid. 4.1; sentenza 2A.191/2006 del 9 ottobre 2006, consid. 2.3; Nicolas Buchel, in: Kompetenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer [a cura di], mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basilea/Ginevra/Monaco 2000, n. 4 segg. ad art. 18 n. 13).
5.2 In applicazione di questi principi, la prassi dell'AFC esclude dall'imposta i contributi dei membri (ad esempio: juniori, attivi, seniori, veterani, scolari, soci passivi) di istituzioni senza fini di lucro stabiliti in conformità degli statuti o dall'assemblea generale competente. Nelle sue pubblicazioni, l'autorità indicata precisa altresì che le tasse d'iscrizione o d'ammissione stabilite in conformità degli statuti che devono essere pagate per poter essere accolti in un'associazione o in un club (p. es. club di tennis, di curling, di golf) vengono equiparate ai contributi dei membri e sono pertanto escluse dall'imposta. Non sono inoltre considerate operazioni imponibili nemmeno i doni, i sussidi e i contributi di sostenitori privati o istituzionali, se il donatore non riceve alcuna prestazione in contropartita (opuscolo informativo n. 23 concernente lo sport [n. 610.540-23]del settembre 2000, n. 15.1 e 15.3; opuscolo informativo concernente lo sport [n. 610.507-28]del settembre 1995, n. 5.1 e 5.3]).
5.3 I controversi diritti di gioco, definiti dagli statuti stessi come tasse di ammissione, rientrano tipicamente tra le operazioni escluse dall'imposta secondo la prassi dell'AFC, che, come visto, fa tra l'altro riferimento proprio anche alle tasse di ammissione ad un club golfistico.
Tali diritti costituiscono inoltre dei veri contributi associativi. Al di là del contenuto vantaggio accordato a titolo di incentivo ai primi aderenti, sono infatti di importo identico per tutti i soci attivi e passivi e vengono utilizzati in modo conforme allo scopo sociale, ovvero per finanziare la realizzazione e la gestione dell'infrastruttura sportiva, a favore di tutti i soci e non di singoli membri (cfr. sentenza 2A.334/2003 del 30 aprile 2004, in: RDAF 2005 II pag. 165, consid. 2.2; Camenzind/Honauer/ Vallender, op. cit., n. 348).
Quanto alle condizioni poste dagli art. 14 n. 11 OIVA e 18 n. 13 LIVA, è pacifico che il ricorrente sia un'associazione senza scopo lucrativo e che persegua obiettivi di natura ideale, consentendo e promuovendo la pratica dello sport del golf (art. 2 degli statuti).
Le prestazioni societarie sono inoltre di per sé riservate ai soci dell'associazione, cioè, salvo le eccezioni di principio transitorie per i soci juniori e temporanei, a coloro che hanno pagato i diritti di gioco e possono quindi beneficiare, previo pagamento della tassa annuale, del campo da gioco, rispettivamente, per i soci passivi, perlomeno delle installazioni connesse. Il campo è certo aperto anche ai giocatori di passaggio, non soci. A costoro viene tuttavia rilasciata una tessera giornaliera, settimanale o mensile (cfr. art. 9 degli statuti) che costituisce una controprestazione specifica per l'utilizzazione di un impianto sportivo ed è quindi imponibile (cfr. i già citati opuscoli informativi concernenti lo sport del settembre 2000, n. 15.1 e 17.2.2, nonché del settembre 1995, n. 5.1).
Per quanto riguarda il requisito della fissazione statutaria dei contributi, l'art. 8 degli statuti del ricorrente, così come l'art. 9 per le tasse annue, non stabilisce invero l'ammontare concreto dei diritti di gioco né indica eventuali principi o criteri di determinazione, ma demanda tale compito alla Direzione (cfr. 2A.334/2003 del 30 aprile 2004, in: RDAF 2005 II pag. 165, consid. 4.2; sentenza 2A.191/2006 del 9 ottobre 2006, consid. 3). I contributi sono quindi fissati negli statuti solo per quanto concerne il principio del prelievo e le loro caratteristiche essenziali, ovvero la cedibilità, il diritto di prelazione del club, la non trasmissibilità per successione, il diritto di recupero per gli eredi (art. 8) e la restituzione in caso di esclusione dal club, ma non in caso di radiazione (art. 12) o di dimissioni (art. 13). Tuttavia, al di là del fatto che la delega di competenza è del tutto

legale sotto il profilo del diritto privato ed è assai usuale nell'ambito delle associazioni (cfr. Buchel, op. cit., n. 8-10 ad art. 18 n. 13), si deve considerare che nel caso concreto la mancata indicazione dell'importo dei diritti di gioco negli statuti rappresenta un'omissione puramente formale. In effetti, al momento della costituzione dell'associazione, l'ammontare dei contributi era di fatto già stabilito in maniera vincolante, in quanto la sottoscrizione era cominciata già in precedenza e l'associazione non poteva che riprendere le condizioni finanziarie adottate dal Patriziato. La tassa di ammissione era perciò oggettivamente determinabile a priori (cfr. 2A.334/2003 del 30 aprile 2004, in: RDAF 2005 II pag. 165, consid. 4.2).

5.4 Ne segue che per il periodo fiscale successivo alla costituzione dell'associazione le prestazioni fornite in cambio dei diritti di gioco vanno effettivamente ritenute escluse dall'imposta ai sensi degli art. 14 n. 11 OIVA e 18 n. 13 LIVA e non danno diritto alla deduzione dell'imposta precedente.

6.

Resta da verificare il trattamento fiscale dei diritti di gioco versati prima della costituzione formale dell'associazione.

6.1 Secondo l'autorità precedente, all'epoca esisteva solo una società semplice, i cui soci erano uniti dalla volontà di mettere in comune mezzi sufficienti per costituire un club di golf e realizzare un terreno da gioco. I diritti di gioco non costituivano apporti non imponibili, ma rientravano in uno scambio di prestazioni, essendo versati in cambio della possibilità di diventare, in un secondo tempo, soci dell'associazione in costituzione. Sempre secondo l'istanza inferiore, la società semplice aveva tuttavia uno scopo lucrativo determinato, poiché era stata creata per raccogliere fondi da destinare alla realizzazione del progettato campo da golf. Inoltre i contributi non erano fissati dagli statuti, ovviamente non ancora approvati all'assemblea dell'associazione, benché già adottati dal Patriziato. Le condizioni per l'esclusione dall'imposta in virtù dell'art. 14 n. 11 OIVA non risulterebbero quindi adempiute.

6.2 In realtà, come ritenuto a ragione dall'AFC nella decisione su reclamo, i diritti di gioco non possono ragionevolmente assumere una qualifica differente nei due momenti temporali. Sin dal lancio della sottoscrizione di tali diritti era infatti chiaro che gli stessi avrebbero rappresentato la tassa di ammissione all'associazione. L'acquisizione della qualità di socio era semplicemente differita e subordinata al raggiungimento del finanziamento minimo di fr. 2'000'000.— ritenuto necessario dal Patriziato per dare inizio ai lavori e costituire quindi l'associazione. Tale obiettivo finanziario è peraltro stato raggiunto nel giro di pochi mesi, per cui anche la controversa fase preliminare è stata di breve durata. La società semplice agiva dunque per conto dell'associazione in formazione (cfr. art. 62 CC), con gli stessi obiettivi, non volti alla realizzazione di utili, e le stesse modalità. Anche l'ammontare dei diritti di gioco era già stabilito ed è stato poi ripreso dall'associazione. In queste circostanze, la diversa natura giuridica del soggetto contributivo non può essere considerata rilevante. Il campo d'applicazione dell'art. 14 n. 11 OIVA (rispettivamente l'art. 18 n. 13 LIVA) non è d'altronde espressamente limitato solo alle associazioni ai sensi degli art. 60 segg. CC (cfr. Buchel, op. cit., n. 5 ad art. 18 n. 13).

6.3 Di conseguenza, anche i diritti di gioco versati nella fase precedente all'assemblea costitutiva del 2 marzo 1999 vanno esclusi dall'imposta ai sensi dell'art. 14 n. 11 OIVA, senza diritto alla deduzione dell'imposta precedente.

7.

7.1 In base alle considerazioni che precedono, il ricorso, nella misura in cui è ammissibile e non privo d'oggetto (cfr. consid. 1.3 e 1.4), deve quindi essere parzialmente accolto. Esso va infatti respinto per quanto attiene alla richiesta formulata dall'insorgente, ovvero la deduzione integrale dell'imposta precedente, ma comporta d'altra parte l'annullamento di quella che la Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni ha definito una reformatio in peius, nel senso che anche i versamenti dei diritti di gioco operati prima della costituzione formale dell'associazione sono esclusi dall'imposta. Queste conclusioni si traducono nell'annullamento della decisione della CRC e nella conferma di quella emanata su reclamo dall'AFC.

7.2 Di principio, quando nessuna delle parti vince interamente la causa, le spese processuali vanno ripartite tra di esse (art. 156 cpv. 3 OG). Agli atti non figurano indicazioni circa le conseguenze pecuniarie concrete che sarebbero derivate dall'accoglimento delle richieste ricorsuali, rispettivamente dalla tutela integrale del giudizio impugnato. Va comunque considerato che l'unica pretesa avanzata dall'insorgente e sulla quale è incentrata l'argomentazione del gravame risulta del tutto infondata. Il ricorrente avrebbe infatti voluto attribuire ai diritti di gioco un trattamento fiscale assai diverso da quello effettivamente riconosciuto. Per contro, l'autorità precedente ha sostanzialmente condiviso la pronuncia di prima istanza, qui confermata, distanziandosene solo in riferimento ad un intervallo temporale decisamente breve per rapporto alla durata complessiva del periodo

fiscale oggetto della vertenza. Il ricorrente non ha peraltro contestato esplicitamente la qualifica giuridica dei diritti di gioco all'origine della rilevata ed annullata reformatio in peius. Nel complesso, la conferma della decisione su reclamo appare dunque un risultato assai più vicino alla posizione della CRC che non a quella del ricorrente.

In queste circostanze, appare giustificato porre le spese processuali esclusivamente a carico di quest'ultimo, con una tassa di giustizia di importo comunque relativamente contenuto (art. 156 cpv. 1 e 3, 153 e 153a OG), e non assegnargli alcuna indennità a titolo di ripetibili (cfr. art. 159 cpv. 1 e 3 OG), che, secondo norma, non è attribuita nemmeno alle autorità vincenti (art. 159 cpv. 2 OG).
Le spese giudiziarie in relazione alla procedura dinanzi all'allora Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni dovranno infine essere oggetto di un nuovo giudizio, ora di competenza del Tribunale amministrativo federale (cfr. sentenza 2A.369/2005 del 24 agosto 2007, consid. 8).

Per questi motivi, il Tribunale federale pronuncia:
1.
Nella misura in cui è ammissibile e non è privo d'oggetto, il ricorso è parzialmente accolto nel senso dei considerandi. Di conseguenza, è annullata la decisione della Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni del 6 settembre 2006 ed è confermata la decisione su reclamo dell'Amministrazione federale delle contribuzioni del 6 ottobre 2004.
2.
La tassa di giustizia di fr. 3'000.– è posta a carico del ricorrente.
3.
Il Tribunale amministrativo federale emanerà un nuovo giudizio sulla ripartizione delle spese processuali per la procedura dinanzi alla Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni.
4.
Comunicazione alla rappresentante del ricorrente, all'Amministrazione federale delle contribuzioni, Divisione principale dell'imposta sul valore aggiunto, e al Tribunale amministrativo federale (per la Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni).
Losanna, 9 novembre 2007
In nome della II Corte di diritto pubblico
del Tribunale federale svizzero
Il presidente: Il cancelliere: