

Il commercialista telematico

E' AUTONOMAMENTE IMPUGNABILE LA RISPOSTA AD ISTANZA DI INTERPELLO....

a cura Dott. Angelo Buscema

La sentenza n. 333 del 9 settembre 2008 della Commissione Tributaria Regionale di Roma sez. 1 merita di essere segnalata all'attenzione dell'operatore tributario in quanto, con articolate argomentazione, ha ritenuto autonomamente impugnabile innanzi al giudice tributario la risposta ad istanza di interpello di diniego di richiesta di disapplicazione ex comma 1 dell'articolo 167 del tuir relativamente ai redditi conseguiti dalla controllata estera (1).

L'iter logico giuridico adottato da tale pronuncia ha evidenziato i seguenti capisaldi:

- Va innanzitutto esaminata l'ammissibilità del ricorso introduttivo rivolto contro la risposta ad interpello ritenuta dai primi giudici non autonomamente impugnabile in quanto non rientrante nel novero degli atti previsti dall'art. 19 DPR 546/92 ed in quanto l'atto impugnato non definisce la pretesa tributaria dell'Ufficio ma si configura quale espressione di una funzione consultiva svolta dall'amministrazione chiamata a rendere un parere al contribuente. In proposito deve rilevarsi innanzitutto che l'elenco degli atti impugnabili previsto dall'art. 19 DPR 546/92 non è affatto tassativa e non può impedire al giudice tributario di conoscere atti tributari non specificamente compresi nell'elencazione stessa. Inoltre la stessa amministrazione finanziaria è concorde nel ritenere che l'elencazione di cui al detto art. 19 non costituisce un numerus clausus e che, ai fini dell'immediata impugnabilità di un atto rileva non già la sua forma, bensì il suo contenuto e la sua sostanza.
- Proprio con riguardo agli effetti sostanziali della risposta all'interpello nella specie, questa commissione ritiene meritevole di riforma sul punto la sentenza impugnata.
- L'interpello proposto dall'appellante verte infatti in materia di disciplina delle controlled foreign companies (in seguito definite per brevità CFC). La presentazione dell'interpello concretizza la conditio sine qua non per la disapplicazione del regime CFC, infatti, l'imputazione per trasparenza dei redditi delle società localizzate in uno stato o territorio a fiscalità privilegiata è la regola, mentre la sua disapplicazione l'eccezione, il cui verificarsi è condizionato alla presentazione dell'interpello ed alla risposta positiva, anche nella forma del silenzio-assenso da parte dell'amministrazione finanziaria.

Il commercialista telematico

- Il soggetto che riceve una risposta negativa alla richiesta di disapplicazione della disciplina generale CFC è tenuto a procedere all'imputazione per trasparenza dei redditi della società controllata localizzata nel cd "paradiso fiscale".
- Del resto la dottrina ritiene che nella specie l'interpello più, che un diritto del contribuente rappresenti un onere posto a suo carico al fine di far valere, ove sussistenti per previa dimostrazione, una delle cause di disapplicazione del regime di trasparenza. Interpretazione dottrinale, peraltro, corroborata dalla relazione parlamentare alla disposizione (oggi art. 167 TUIR) in discussione dalla quale si evince che in sede di esame parlamentare la Commissione Finanze della Camera dei Deputati aveva ritenuto opportuno trasformare il diritto di interpello in un obbligo di interpello all'amministrazione finanziaria rispetto al testo originario sottoposto all'approvazione parlamentare.
La proposizione dell'interpello in materia di CFC, a differenza degli interpelli previsti dall'art. 11 dello statuto del contribuente, quindi, non si concretizza in un chiedere per conoscere l'interpretazione della norma adottata dall'amministrazione e di conseguenza per verificare la correttezza del proprio comportamento bensì nella richiesta di poter disapplicare il regime impositivo previsto dall'art. 167 predetto.
- Con l'interpello il contribuente chiede che si produca nei suoi confronti un importante effetto costitutivo quale il venir meno della necessità di imputare per trasparenza il reddito realizzato dalla società controllata, il diniego genera perciò un provvedimento avente diretta incidenza sul rapporto tributario atteso che esso determina non soltanto le modalità di tassazione ma anche l'imponibile del contribuente.
- L'autonoma impugnabilità del diniego di disapplicazione della disciplina CFC si basa sul presupposto che esso non ha natura interpretativa bensì provvedimentale, in particolare di natura autorizzatoria, con la conseguenza che esso può equipararsi ad un atto di accertamento vero e proprio suscettibile di comportare una lesione concreta ed attuale della posizione soggettiva del contribuente.
- Da quanto precede deriva quindi l'ammissibilità del ricorso introduttivo con il conseguente esame delle questioni in esso proposte.
- Va in primo esaminata la questione relativa alla pretesa tardività della risposta da parte dell'amministrazione. L'appellante sostiene che la risposta debba essere considerata come inesistente perché notificata 180 giorni dopo l'avvenuto deposito della documentazione integrativa. In particolare esso ritiene applicabile alla specie il termine di 120 giorni stabilito per le risposte agli interpelli previsti dall'art. 11 legge 212/2000 (statuto del contribuente). Nella specie sussiste invece un termine particolare per le risposta da fornire alle imprese già operanti nei paesi di cui all'art. 167, comma 4, e tale è la posizione dell'appellante, fissato in

Il commercialista telematico

180 giorni dalla richiesta, ovvero, come nella specie, dalla produzione di documentazione integrativa richiesta. La risposta all'interpello deve quindi ritenersi formalmente intervenuta nei termini previsti e da questo punto di vista esente da vizi.

- Quanto alla eccezionale restrizione della libertà di stabilimento prevista dall'art. 43 del Trattato CE, deve rilevarsi che il regime previsto dall'attuale art. 167 TUIR non confligge con la normativa fondamentale comunitaria poiché non impone trattamenti diversi né restrizioni allo stabilimento in altri Stati di società residenti in Stati membri mediante filiali, succursali e agenzie ma ha il solo scopo di evitare intenti elusivi attraendo a tassazione il reddito della partecipata al momento in cui viene prodotto senza attenderne la distribuzione e norme di tale tipo sono poste nell'ordinamento tributario di quasi tutti gli Stati della Comunità (oggi Unione Europea). Quanto alla violazione del trattato sulla doppia imposizione Italia-Cipro questa commissione rileva come la tassazione cd «per trasparenza» disposta dall'art. 167 TUIR riguarda solo l'imposizione di soggetti residenti in Italia per partecipazioni detenute in altri paesi e rappresenta una normativa consigliata dall'OCSE ai paesi membri per combattere gli abusi.

RIFLESSIONI

L'interpello CFC deve dimostrare, come sottolinea autorevole dottrina (2) per ottenere la disapplicazione della norma: - che il soggetto partecipata estero svolge un'effettiva attività industriale o commerciale, come propria principale attività, nello Stato o nel territorio nel quale ha sede; - che dalle partecipazioni detenute non deriva l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori in cui sono sottoposti a regimi tributari privilegiati.

Orbene, la tutela giurisdizionale contro un atto della Pubblica Amministrazione, in base all'insegnamento della stessa Corte Costituzionale, può essere differita o condizionata. L'atto di diniego di disapplicazione in parola non è un atto immediatamente (o autonomamente) impugnabile perché non compreso tra gli atti autonomamente impugnabili previsti dall'art. 19, comma 1, del D.Lgs. n. 546/92.

Non trattasi di un "diniego di agevolazioni" (previsto dalla disposizione di cui alla lett. h) del comma primo dell'art. 19, D. Lgs. n. 546/92).

Il diniego di agevolazione è un provvedimento successivo al verificarsi del presupposto dell'imposta. Si pensi, ad esempio, al diniego di agevolazioni per l'acquisto della prima casa ai fini dell'imposta di registro e dell'I.V.A. Invece il provvedimento (positivo o negativo) concernente la disapplicazione in parola è "preventivo" e riguarda soltanto le modalità di determinazione del reddito imponibile ovvero le modalità di tassazione e l'imponibile del contribuente.

Il ricorso è inammissibile perché diretto contro atti dell'Agenzia delle Entrate che non hanno palesemente un contenuto provvedimentale, in quanto il parere reso dall'amministrazione predetta in sede di interpello ha carattere vincolante unicamente nei confronti dell'amministrazione tributaria,

Il commercialista telematico

ma non anche nei confronti del soggetto interpellante che ben può discostarsene ove dissenta da esso e solo in quest'ultimo caso eventuale si avrà l'attivazione di un procedimento di accertamento a suo carico. Anche autorevole dottrina afferma che i dinieghi di autorizzazione - trattandosi di provvedimenti, non compresi tra gli atti autonomamente impugnabili - possono essere impugnati solo in via differita. E tra questi dinieghi viene compreso il diniego reso in risposta all'interpello c.d. disapplicativo in parola. Gli unici dinieghi impugnabili in via autonoma sono quelli indicati espressamente dall'art. 19 del D.Lgs. n. 546/92.

Gli altri dinieghi sono impugnabili in via differita. I dinieghi di autorizzazione non indicati nell'art. 19 non possono essere equiparati, ai fini della impugnabilità immediata, a quelli espressamente indicati nel citato art. 19.

Peraltro, l'impugnazione immediata non è una via attraverso cui possa essere soddisfatto il bisogno di tutela del contribuente, perché neppure l'impugnazione immediata permette di conseguire una risposta definitiva in tempo utile (cioè una decisione passata in giudicato prima della presentazione della dichiarazione dei redditi, relativa al periodo d'imposta cui si riferisce l'interpello).

Può essere utile ricordare che la Corte Costituzionale con sentenza n. 191 del 5 giugno 2007 (dep. il 14 giugno 2007) ha affermato, con argomentazioni di valenza generale ovvero riferibili a qualsiasi forma di interpello nell'ordinamento italiano, che la risposta all'interpello di cui all'art. 11 della L. n. 212/2000 deve considerarsi un mero parere, che non integra alcun esercizio di potestà impositiva nei confronti del richiedente. Essa, infatti, configura lo strumento attraverso cui si esplica in via generale l'attività consultiva delle Agenzie fiscali in ordine all'interpretazione delle norme tributarie. Pertanto, il parere emesso, in occasione di una risposta ad interpello, dall'Amministrazione finanziaria: - è vincolante per l'amministrazione che l'ha reso; - non è vincolante per il contribuente.

Il parere reso dall'amministrazione finanziaria in risposta all'interpello previsto dall'art. 11 della legge 27 luglio 2000 n.212, è vincolante nei soli confronti dell'amministrazione, mentre il contribuente è comunque libero di adeguarsi a detto parere od opporsi a ogni eventuale provvedimento adottato dalla medesima amministrazione finanziaria in conformità a detto parere. Attesa la natura interpretativa del parere medesimo, esso non rientra tra gli atti impugnabili avanti al giudice tributario ai sensi dell'art.19 D.lg. 546/92 (Sentenza Commissione Tributaria prov. Milano sez. XIX 26.11.2004 n. 242 e T.A.R. Emilia Romagna n. 47/2005)

Dott. Angelo Buscema e Maria Gabriella Corbi

8 Ottobre 2008

Il commercialista telematico

NOTE

1) D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917

Art. 167. [ex art. 127-bis]

Disposizioni in materia di imprese estere controllate

1. Se un soggetto residente in Italia detiene, direttamente o indirettamente, anche tramite società fiduciarie o per interposta persona, il controllo di una impresa, di una società o di altro ente, residente o localizzato in Stati o territori diversi da quelli di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 168-bis, i redditi conseguiti dal soggetto estero partecipato sono imputati, a decorrere dalla chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto estero partecipato, ai soggetti residenti in proporzione alle partecipazioni da essi detenute. Tali disposizioni si applicano anche per le partecipazioni in soggetti non residenti relativamente ai redditi derivanti da loro stabili organizzazioni situate in Stati o territori diversi da quelli di cui al citato decreto.

2. Le disposizioni del comma 1 si applicano alle persone fisiche residenti e ai soggetti di cui agli articoli 5 e 87 [recte: art. 73], comma 1, lettere a), b) e c).

3. Ai fini della determinazione del limite del controllo di cui al comma 1, si applica l'articolo 2359 del codice civile, in materia di società controllate e società collegate.

[4. Si considerano privilegiati i regimi fiscali di Stati o territori individuati, con decreti del Ministro delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, in ragione del livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia, della mancanza di un adeguato scambio di informazioni ovvero di altri criteri equivalenti.]

5. Le disposizioni del comma 1 non si applicano se il soggetto residente dimostra, alternativamente, che:

a) la società o altro ente non residente svolga un'effettiva attività industriale o commerciale, come sua principale attività, nello Stato o nel territorio nel quale ha sede;

b) dalle partecipazioni non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori diversi da quelli di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 168-bis. Per i fini di cui al presente comma, il contribuente deve interpellare preventivamente l'amministrazione finanziaria, ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo statuto dei diritti del contribuente.

6. I redditi del soggetto non residente, imputati ai sensi del comma 1, sono assoggettati a tassazione separata con l'aliquota media applicata sul reddito complessivo del soggetto residente e, comunque, non inferiore al 27 per cento. I redditi sono determinati in base alle disposizioni del titolo I, capo VI, nonché degli articoli 96, 96-bis (5), 102 [recte: 84], 103 [recte: 111], 103-bis [recte: 112]; non si applicano le disposizioni di cui agli articoli 54 [recte: artt. 58 e 86], comma 4, e 67 [recte: art. 102], comma 3. Dall'imposta

Il commercialista telematico

così determinata sono ammesse in detrazione, ai sensi dell'articolo 15 [recte: art. 165], le imposte pagate all'estero a titolo definitivo.

7. Gli utili distribuiti, in qualsiasi forma, dai soggetti non residenti di cui al comma 1 non concorrono alla formazione del reddito dei soggetti residenti fino all'ammontare del reddito assoggettato a tassazione, ai sensi del medesimo comma 1, anche negli esercizi precedenti. Le imposte pagate all'estero, sugli utili che non concorrono alla formazione del reddito ai sensi del primo periodo del presente comma, sono ammesse in detrazione, ai sensi dell'articolo 15 [recte: art. 165], fino a concorrenza delle imposte Applicate ai sensi del comma 6, diminuite degli importi ammessi in detrazione per effetto del terzo periodo del predetto comma.

8. Con decreto del Ministro delle finanze, da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono

2) *VD Fabio Carrirolo Interpelli probatori e disapplicativi: in particolare, CFC, dividendi e participation exemption in "il fisco" n. 36 del 4 ottobre 2004, pag. 6197.*

ALLEGATO

SEZIONE N°01
REG. GENERALE
REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

UDIENZA DEL
SENTENZA N.
PRONUNCIATA IL
DEPOSITATA IN SEGRETERIA IL.....
IL SEGRETARIO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALEDI ROMA

riunita con l'intervento dei Signori:
V. PROF. C. Presidente
L. DOTT. F. Relatore
P. RAG. G. Giudice

ha emesso la seguente

SENTENZA

su appello n.
depositato il.....
avverso la sentenza N.
emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di ROMA

Il commercialista telematico

contro AG. ENTRATE - DIR. CENTR. NORM. E CONTENZIOSO
proposto dal ricorrente:
IT. SPA
VIA BG

difeso da:
PROF. AVV. M. G.
PIAZZA MI

Atti impugnati:
ALTRO IRPEG ART127B1S TUIR

FATTO

IT. SPA ricorre contro risposta ad istanza di interpello della Direzione Centrale Normativa e Contenzioso dell'Agenzia delle Entrate con la quale veniva negata la richiesta disapplicazione del comma 1 dell'art. 167 TUIR relativamente ai redditi conseguiti dalla controllata IT.L. LTD con sede a(Cipro). La ricorrente deduce illegittimità della risposta fornita dall'amministrazione finanziaria per mancato rispetto dei termini previsti per la sua emanazione; incompatibilità dell'art. 167 TUIR con il principio della libertà di stabilimento previsto dall'art. 43 del Trattato CE e con la Convenzione Italia-Cipro contro le doppie imposizioni e, comunque nel merito, sussistenza dei requisiti giustificanti la richiesta di disapplicazione.

La Commissione tributaria provinciale di Roma, con sentenza 144/44/07, dopo ampia disamina delle questioni sottoposte a giudizio, ha dichiarato l'inammissibilità del ricorso nel presupposto che la risposta ad interpello deve considerarsi quale atto meramente interlocutorio rispetto all'eventuale accertamento, i cui vizi potranno, pertanto, essere fatti valere attraverso l'impugnazione dell'accertamento, mentre la risposta stessa non può essere considerata atto autonomamente impugnabile.

Propone appello la IT. SPA, eccependo in via preliminare l'impugnabilità della risposta negativa all'interpello ed insistendo nel merito sulle prospettazioni già svolte in primo grado, concludendo quindi per la riforma integrale della sentenza impugnata e l'accoglimento delle proprie eccezioni non esaminate dai giudici di prime cure, anche, ove ritenuto necessario rinvio della causa alla Corte di Giustizia delle Comunità Europee.

Si costituisce nel giudizio di appello l'AGENZIA DELLE ENTRATE insistendo sull'inammissibilità del ricorso introduttivo, già rilevata dai primi giudici e sostenendo comunque nel merito l'infondatezza delle pretese avversarie e la piena legittimità del contenuto della risposta all'interpello.

MOTIVI

Va innanzitutto esaminata l'ammissibilità del ricorso introduttivo rivolto contro la risposta ad interpello ritenuta dai primi giudici non autonomamente impugnabile in quanto non rientrante nel novero degli atti previsti dall'art. 19 DPR 546/92 ed

Il commercialista telematico

in quanto l'atto impugnato non definisce la pretesa tributaria dell'Ufficio ma si configura quale espressione di una funzione consultiva svolta dall'amministrazione chiamata a rendere un parere al contribuente.

In proposito deve rilevarsi innanzitutto che l'elenco degli atti impugnabili previsto dall'art. 19 DPR 546/92 non è affatto tassativa e non può impedire al giudice tributario di conoscere atti tributari non specificamente compresi nell'elencazione stessa. Inoltre la stessa amministrazione finanziaria è concorde nel ritenere che l'elencazione di cui al detto art. 19 non costituisce un numerus clausus e che, ai fini dell'immediata impugnabilità di un atto rileva non già la sua forma, bensì il suo contenuto e la sua sostanza.

Proprio con riguardo agli effetti sostanziali della risposta all'interpello nella specie, questa commissione ritiene meritevole di riforma sul punto la sentenza impugnata.

L'interpello proposto dall'appellante verte infatti in materia di disciplina delle controlled foreign companies (in seguito definite per brevità CFC). La presentazione dell'interpello concretizza la conditio sine qua non per la disapplicazione del regime CFC, infatti, l'imputazione per trasparenza dei redditi delle società localizzate in uno stato o territorio a fiscalità privilegiata è la regola, mentre la sua disapplicazione l'eccezione, il cui verificarsi è condizionato alla presentazione dell'interpello ed alla risposta positiva, anche nella forma del silenzio-assenso da parte dell'amministrazione finanziaria. Il soggetto che riceve una risposta negativa alla richiesta di disapplicazione della disciplina generale CFC è tenuto a procedere all'imputazione per trasparenza dei redditi della società controllata localizzata nel cd "paradiso fiscale". Del resto la dottrina ritiene che nella specie l'interpello più, che un diritto del contribuente rappresenti un onere posto a suo carico al fine di far valere, ove sussistenti per previa dimostrazione, una delle cause di disapplicazione del regime di trasparenza. Interpretazione dottrinale, peraltro, corroborata dalla relazione parlamentare alla disposizione (oggi art. 167 TUIR) in discussione dalla quale si evince che in sede di esame parlamentare la Commissione Finanze della Camera dei Deputati aveva ritenuto opportuno trasformare il diritto di interpello in un obbligo di interpello all'amministrazione finanziaria rispetto al testo originario sottoposto all'approvazione parlamentare.

La proposizione dell'interpello in materia di CFC, a differenza degli interpelli previsti dall'art. 11 dello statuto del contribuente, quindi, non si concretizza in un chiedere per conoscere l'interpretazione della norma adottata dall'amministrazione e di conseguenza per verificare la correttezza del proprio comportamento bensì nella richiesta di poter disapplicare il regime impositivo previsto dall'art. 167 predetto.

Con l'interpello il contribuente chiede che si produca nei suoi confronti un importante effetto costitutivo quale il venir meno della necessità di imputare per trasparenza il reddito realizzato dalla società controllata, il diniego genera perciò un provvedimento avente diretta incidenza sul rapporto tributario atteso che esso determina non soltanto le modalità di tassazione ma anche l'imponibile del contribuente.

Il commercialista telematico

L'autonoma impugnabilità del diniego di disapplicazione della disciplina CFC si basa sul presupposto che esso non ha natura interpretativa bensì provvedimentale, in particolare di natura autorizzatoria, con la conseguenza che esso può equipararsi ad un atto di accertamento vero e proprio suscettibile di comportare una lesione concreta ed attuale della posizione soggettiva del contribuente.

Da quanto precede deriva quindi l'ammissibilità del ricorso introduttivo ccl il conseguente esame delle questioni in esso proposte.

Va in primo esaminata la questione relativa alla pretesa tardività della risposta da parte dell'amministrazione. L'appellante sostiene che la risposta debba essere considerata come inesistente perché notificata 180 giorni dopo l'avvenuto deposito della documentazione integrativa. In particolare esso ritiene applicabile alla specie il termine di 120 giorni stabilito per le risposte agli interpelli previsti dall'art. 11 legge 212/2000 (statuto del contribuente). Nella specie sussiste invece un termine particolare per le risposte da fornire alle imprese già operanti nei paesi di cui all'art. 167, comma 4, e tale è la posizione dell'appellante, fissato in 180 giorni dalla richiesta, ovvero, come nella specie, dalla produzione di documentazione integrativa richiesta.

La risposta all'interpello deve quindi ritenersi formalmente intervenuta nei termini previsti e da questo punto di vista esente da vizi. Quanto alla eccezionale restrizione della libertà di stabilimento prevista dall'art. 43 del Trattato CE, deve rilevarsi che il regime previsto dall'attuale art. 167 TUIR non confligge con la normativa fondamentale comunitaria poiché non impone trattamenti diversi né restrizioni allo stabilimento in altri Stati di società residenti in Stati membri mediante filiali, succursali e agenzie ma ha il solo scopo di evitare intenti elusivi attraendo a tassazione il reddito della partecipata al momento in cui viene prodotto senza attenderne la distribuzione e norme di tale tipo sono poste nell'ordinamento tributario di quasi tutti gli Stati della Comunità (oggi Unione) Europea.

Quanto alla violazione del trattato sulla doppia imposizione Italia-Cipro questa commissione rileva come la tassazione cd «per trasparenza» disposta dall'art. 167 TUIR riguarda solo l'imposizione di soggetti residenti in Italia per partecipazioni detenute in altri paesi e rappresenti una normativa consigliata dall'OCSE ai paesi membri per combattere gli abusi.

Passando ad esaminare il merito in senso stretto della controversia va rilevato che la risposta all'interpello risulta congruamente e correttamente motivata; essa da un lato ritiene non dimostrato che IT. Spa svolga un'effettiva attività commerciale a Cipro, circostanza questa rimasta del tutto indimostrata anche nella fase contenziosa. L'attività della controllata risulta infatti essere limitata ad una mera intestazione di attività finanziarie e di godimento degli eventuali frutti da esse prodotte senza lo svolgimento di alcuna concreta attività industriale o commerciale. La stessa appellante in buona sostanza tende a dimostrare che l'attività commerciale necessaria sia svolta non tanto dall'IT. Spa controllata quanto da una sub controllata di quest'ultima.

Il commercialista telematico

Del tutto corretta è inoltre la risposta anche quanto all'assenza della seconda condizione necessaria per la disapplicazione dell'art. 167 essendo del tutto incontestato che Cipro sia Stato a fiscalità privilegiata e non essendo dimostrato che almeno i tre quarti del reddito della società controllata siano prodotti in territori non inclusi nella "black list" dei 2 paradisi fiscali".

In conclusione pur dovendosi ritenere, in riforma della sentenza impugnata, l'ammissibilità del ricorso introduttivo lo stesso deve essere respinto nel merito in uno con l'appello che ne ripropone le eccezioni non esaminate dai primi giudici. La complessità e peculiarità della materia dedotta in giudizio costituiscono giusti motivi per disporre la compensazione integrale delle spese di lite.

P.Q.M.

La commissione respinge l'appello del contribuente. Spese compensate.
Così deciso in Roma,

IL PRESIDENTE
IL RELATORE