

Agenzia delle Entrate: il conferimento degli incarichi dirigenziali ai funzionari senza qualifica e senza concorso non rende nulli gli accertamenti

Cass. Civ., sez. V, sentenza 9 novembre 2015, n. 22810 (Pres. Cicala, rel. Terrusi)

Agenzia delle Entrate – Regolamento di amministrazione – Conferimento di incarichi dirigenziali in favore di funzionari non in possesso della relativa qualifica – Legittimità – Esclusione – Sentenza Corte Costituzionale n. 37 del 2015 – Avvisi di accertamento emessi – Nullità – Esclusione

In ordine agli avvisi di accertamento in rettifica e agli accertamenti d'ufficio, il d.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, impone sotto pena di nullità che l'atto sia sottoscritto dal "capo dell'ufficio" o "da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato", senza richiedere che il capo dell'ufficio o il funzionario delegato abbia a rivestire anche una qualifica dirigenziale; ciò ancorché una simile qualifica sia eventualmente richiesta da altre disposizioni. In esito alla evoluzione legislativa e ordinamentale, sono impiegati della carriera direttiva, ai sensi della norma appena evocata, i "funzionari di area terza" di cui al contratto del comparto agenzie fiscali fissato per il quadriennio 2002-2005. In questo senso la norma sopra citata individua l'agente capace di manifestare la volontà della amministrazione finanziaria negli atti a rilevanza esterna, identificando quale debba essere la professionalità per legge idonea a emettere quegli atti. Essendo la materia tributaria governata dal principio di tassatività delle cause di nullità degli atti fiscali, e non occorrendo, ai meri fini della validità di tali atti, che i funzionari (delegati o deleganti) possiedano qualifiche dirigenziali, ne consegue che la sorte degli atti impositivi formati anteriormente alla sentenza n. 37 del 2015 della corte costituzionale, sottoscritti da soggetti al momento rivestenti funzioni di capo dell'ufficio, ovvero da funzionari della carriera direttiva appositamente delegati, e dunque da soggetti idonei ai sensi dell'art. 42, del d.P.R. n. 600 del 1973, non è condizionata dalla validità o meno della qualifica dirigenziale attribuita per effetto della censurata disposizione di cui art. 8, 24 comma, del d.l. n. 16 del 2012.

(Massima a cura di Giuseppe Buffone – Riproduzione riservata)

Svolgimento del processo

Alla P&P di Pizzamiglio Federica e Sabrina s.n.c. venivano notificati in sequenza tre avvisi di accertamento, rispettivamente relativi agli anni 2005, 2006 e 2007, in quanto la società aveva assunto, attingendo a liste

di mobilità, quattro dipendenti dirigente precedentemente licenziati da altra società collegata (la PN di Pizzamiglio Nevio & C. S.n.C.).

Secondo l'assunto dell'ufficio, vi era stata in tal modo l'indebita fruizione di agevolazioni contributive ex l. n. 223 del 1991, con conseguente omessa registrazione di proventi illeciti (in violazione dell'art. 14, 4 comma, della l. n. 537 del 1993) ed esposizione di costi indeducibili ai sensi dell'art. 14, comma 4 bis, della L. cit..

In forza di simili rilievi, puntualmente tratti da un verbale di constatazione della guardia di finanza, l'ufficio recuperava a tassazione maggiori redditi d'impresa che, con separati avvisi di accertamento, venivano imputati, ai fini dell'Irpef, alle due socie P.F. e S. .

A queste veniva infine notificata l'iscrizione a ruolo dell'Irpef, con relative addizionali, interessi e sanzioni.

Sia la società che le socie impugnavano gli avvisi di accertamento.

Le socie impugnavano altresì le cartelle.

Radicatosi il contraddittorio, l'adita commissione tributaria provinciale di Udine, dopo aver riunito tutti i ricorsi, così decideva:

(a) accoglieva i ricorsi relativi all'annualità 2005 limitatamente ai costi per il personale dipendente, ritenendo codesti non direttamente connessi ai reati che erano stati contestati alle contribuenti ex artt. 640 e 483 cod. pen., e, quindi, comunque deducibili ai sensi del sopravvenuto d.l. n. 16 del 2012 (art. 8), conv. con mod. in l. n. 44 del 2012;

(b) dichiarava inammissibili, perché tardivi, i ricorsi contro gli avvisi di accertamento relativi alle annualità 2006 e 2007;

(c) dichiarava inammissibili, per mancata instaurazione del previo tentativo di mediazione, i ricorsi avverso l'iscrizione a ruolo relativa all'anno 2007;

(d) respingeva i ricorsi avverso l'iscrizione a ruolo relativa all'annualità 2006, atteso il corretto utilizzo del ruolo a titolo definitivo.

L'appello delle contribuenti veniva accolto dalla commissione tributaria regionale del Friuli in relazione alle doglianze sollevate rispetto all'annualità 2005.

Ad avviso della commissione tributaria regionale i contributi non versati non avevano originato, in capo alla società, un arricchimento tassabile ai sensi dell'art. 14, 4 comma, della l. n. 537 del 1993, giacché non vi era stata percezione di un provento derivante da attività illecita ma semplicemente un minor versamento contributivo.

L'appello veniva invece rigettato nelle residue parti, in quanto nessuna prova era stata fornita in ordine all'avvenuta rituale presentazione

dell'istanza di accertamento con adesione ai fini della sospensione del termine di impugnazione degli atti tributari, e in quanto l'inammissibilità dei ricorsi in rapporto a quegli atti aveva avuto come conseguenza l'impossibilità di una ulteriore applicazione retroattiva, a questi, della novella di cui al d.l. n. 16 del 2012.

Per la cassazione della sentenza d'appello, depositata il 10-11-2014 e non notificata, le parti contribuenti (società e soci) hanno proposto ricorso sorretto da quattro motivi.

L'amministrazione ha replicato con controricorso.

Entrambe le parti hanno depositato una memoria.

Motivi della decisione

1. - Col primo motivo di ricorso è dedotta la nullità dei gradi del giudizio di merito e delle relative pronunce in dipendenza della sentenza n. 37 del 2015 della corte costituzionale.

Parte ricorrente lamenta non esser stato rilevato dal giudice del merito che tutti gli atti tributari e tutti i conseguenti atti processuali, riferibili alla direzione provinciale di Udine dell'agenzia delle entrate, erano stati sottoscritti da un funzionario delegato da soggetto carente di potere.

Il direttore provinciale di Udine, delegante, aveva assunto la posizione dirigenziale senza aver superato le procedure di accesso alla dirigenza necessarie per legge. E questo doveva riflettersi, escludendola, sulla potestà di sottoscrizione di qualsivoglia atto tributario, tenuto conto di quanto statuito, appunto, dalla citata sentenza della corte costituzionale, in ordine all'aggiornamento della regola costituzionale di accesso ai pubblici uffici mediante concorso (artt. 3 e 97 cost.).

2. - Il motivo di ricorso è inammissibile per due concorrenti ragioni.

La prima è che per le ipotesi di nullità dell'atto tributario, di qualsiasi natura esse siano, compresa, quindi, quella di cui all'art. 42, 3 comma, del d.P.R. n. 600 del 1973, opera il principio generale di conversione in mezzi di gravame.

Le forme di invalidità dell'atto tributario, ove anche dal legislatore indicate sotto il nomen di nullità, non sono rilevabili d'ufficio, né possono essere fatte valere per la prima volta nel giudizio di cassazione (ex aliis v., recentissima, Sez. 5^a n. 18448-15).

La conversione delle ipotesi di nullità in mezzi di gravame avverso l'atto fiscale è una conseguenza della struttura impugnatoria del processo tributario, che vede la contestazione della pretesa fiscale suscettibile di essere prospettata solo attraverso specifici motivi di impugnazione dell'atto che la esprime.

Il giudizio tributario, difatti, è caratterizzato da un meccanismo di instaurazione di tipo impugnatorio circoscritto alla verifica della

legittimità della pretesa effettivamente avanzata con l'atto impugnato alla stregua dei presupposti di fatto e di diritto in esso indicati, e avente un oggetto rigidamente delimitato dalle contestazioni mosse dal contribuente con i motivi specificamente dedotti nel ricorso introduttivo di primo grado (cfr. per tutte Sez. 5^a n. 25756-14).

Nel caso di specie è pacifico che la nullità, qui prospettata dalla parte ricorrente, non era stata eccepita quale motivo di ricorso avverso gli avvisi di accertamento, sicché ogni indagine sulla stessa è oggi preclusa.

La seconda ragione che rende inammissibile l'odierna censura è che essa è del tutto generica con riguardo al presupposto di fatto, costituito dalla ipotetica deficitaria situazione personale del capo dell'ufficio tributario che aveva emesso la delega.

È sufficiente osservare che l'eccepito aggiramento della regola costituzionale di accesso alla carriera dirigenziale quanto a quel soggetto, per aver rivestito la qualifica senza superamento delle legittime procedure, non risulta affatto dall'impugnata sentenza, né è evidenziata in termini di autosufficienza nel ricorso per cassazione. Il quale ricorso non documenta neppure se la parte ricorrente abbia mai invitato l'amministrazione a dichiarare quale fosse la qualifica del soggetto delegante e/o del soggetto firmatario dell'atto fiscale, in modo da potersi in qualche misura apprezzare che sia mai stato in effetti posto in dubbio (quanto meno) il possesso, nel primo o nel secondo, della qualifica funzionale.

Su tale punto il ricorso non assolve il fine di autosufficienza, per cui il primo motivo va dichiarato inammissibile.

3. - Nonostante l'inammissibilità, la corte reputa di affrontare egualmente la sottostante questione giuridica nell'ottica di cui all'art. 363 cod. proc. civ., giacché la questione si presenta di particolare importanza avendo determinato, con ampio risalto mediatico, caotiche interpretazioni in sede di merito.

4. - Il nodo interpretativo riguarda specificamente la sorte degli atti tributari sottoscritti da soggetti - capi di ufficio o delegati - la cui qualifica dirigenziale sia risultata conseguita illegittimamente in relazione alla sopravvenuta sentenza n. 37 del 2015 della corte costituzionale.

Questa sentenza ha sancito:

(a) in via principale, l'illegittimità costituzionale dell'art. 8, 24 comma, del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16, (Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, 1 comma, della legge 26 aprile 2012, n. 44;

(b) ai sensi dell'art. 27, della legge 11 marzo 1953, n. 87, l'illegittimità costituzionale dell'art. 1, 14 comma, del decreto-legge 30 dicembre 2013, n. 150, (Proroga di termini previsti da disposizioni legislative), convertito,

con modificazioni, dall'art. 1, 1 comma, della legge 27 febbraio 2014, n. 15;

(c) ancora ai sensi dell'art. 27, della legge 11 marzo 1953, n. 87, l'illegittimità costituzionale dell'art. 1, 8 comma, del decreto-legge 31 dicembre 2014, n. 192, (Proroga di termini previsti da disposizioni legislative).

Sinteticamente, la ragione della declaratoria di incostituzionalità è stata ancorata al fatto che, in relazione al personale delle agenzie fiscali:

(aa) l'art. 8, 24 comma, del d.l. n. 16 del 2012, ha contribuito all'infinito protrarsi nel tempo di assegnazioni asseritamente temporanee di mansioni superiori, senza provvedere alla copertura dei posti dirigenziali vacanti da parte dei vincitori di una procedura concorsuale aperta e pubblica, in contrasto con gli artt. 3, 51 e 97 cost.;

(bb) le ricordate proroghe di termini hanno a loro volta fatto corpo con la norma anzidetta producendo unitamente a essa gli effetti lesivi, e anzi aggravandoli, così da non sottrarsi alla declaratoria di illegittimità costituzionale in estensione.

5. - Tanto premesso, una tesi ha affermato - non senza contrasti - che la declaratoria di illegittimità costituzionale suddetta avrebbe l'effetto di travolgere gli atti tributari anteriormente sottoscritti da soggetti che non abbiano conseguito la qualifica dirigenziale in conformità alla legge, ovvero da soggetti comunque delegati da quelli.

La ragione sarebbe da rinvenire nell'art. 42, 1 e 3 comma, del d.P.R. n. 600 del 1973, atteso che questa norma prevede, da un lato, che "gli accertamenti in rettifica e gli accertamenti d'ufficio sono portati a conoscenza dei contribuenti mediante la notificazione di avvisi sottoscritti dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato" e, dall'altro, che "l'accertamento è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione (..) di cui al presente articolo". La tesi si fonda sulla considerazione che, ai fini della valida sottoscrizione dell'atto impositivo, non sarebbe sufficiente la posizione di capo dell'ufficio in chi ha sottoscritto l'atto ovvero ha conferito la delega, occorrendo altresì la qualifica dirigenziale di quel soggetto.

E, a scanso di equivoci, è da puntualizzare che le questioni dell'esistenza del potere di firma del soggetto preposto e/o della esistenza e della validità della delega conferita all'eventuale soggetto sottoposto possono certamente essere contestate e verificate in sede giurisdizionale tributaria, implicando l'indagine e l'accertamento sul tema un controllo, non sull'organizzazione interna della p.a., ma sulla legittimità dell'esercizio della funzione amministrativa prevista a pena di nullità quanto agli atti integranti la relativa estrinsecazione.

6. - Tuttavia il dianzi sottolineato presupposto dell'affermazione - vale a dire che, ai fini della valida sottoscrizione di un atto impositivo, sarebbe necessario in chi ha sottoscritto l'atto ovvero ha conferito la delega il possesso di una qualifica dirigenziale - non è giustificato dal dato

normativo, e dunque non è corretto. Difatti il d.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, 1 comma, si limita - come s'è visto - a prevedere che gli avvisi, con cui sono portati a conoscenza dei contribuenti gli accertamenti in rettifica e gli accertamenti d'ufficio, sono sottoscritti dal "capo dell'ufficio" o "da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato", senza richiedere che il capo dell'ufficio abbia a rivestire anche una qualifica dirigenziale.

La norma, contestualmente prevedendo l'ipotesi di nullità, individua cioè nel capo dell'ufficio, per il solo fatto di essere stato nominato tale, l'agente capace di manifestare la volontà dell'amministrazione finanziaria negli atti a rilevanza esterna. In tal modo identifica quale debba essere in definitiva la professionalità per legge idonea a emettere atti suscettibili di produrre i previsti effetti nella sfera giuridica del destinatario.

7. - Tale conclusione, per quanto esplicitamente sostenuta in un solo precedente (v. Sez. 5^a n. 18515-10), può considerarsi del tutto pacifica nella giurisprudenza della corte di riflesso a quanto affermato a proposito della validità della delega a funzionario, quale il direttore tributario di nona qualifica funzionale poi divenuta l'area C di cui all'art. 20, 1 comma, lett. d) del d.P.R. n. 266 del 1987, sottoscrivente l'atto senza essere titolare dell'ufficio (v. Sez. 6^a - 5 n. 17400-12, cui adde Sez. 5^a n. 14626-00 nonché, di recente, anche per il connesso profilo dell'onere della prova, incombente all'amministrazione, in ordine al corretto esercizio del potere sostitutivo da parte del sottoscrittore o alla presenza della delega del titolare dell'ufficio, Sez. 5^a n. 14942-13, n. 17044-13, n. 18758-14).

Alla suddetta pacifica affermazione di principio va associato un argomento logico-letterale la cui rilevanza appare innegabile per la soluzione del problema in esame: se, in base alla norma di cui all'art. 42, 1 comma, l'atto impositivo può essere sottoscritto anche da un "altro" impiegato della carriera direttiva delegato dal capo dell'ufficio, e se tale "altro" impiegato può essere un funzionario di area direttiva non dirigenziale (appunto l'impiegato ex nono livello), per proprietà transitiva è logico desumere che la medesima qualifica di semplice impiegato della carriera direttiva vale a identificare, in base alla stessa norma di legge, la posizione del capo dell'ufficio delegante; posizione in tal misura necessaria ma anche sufficiente ai fini specifici della validità degli atti.

La conclusione è in simile prospettiva direttamente evincibile dal testo dell'art. 42, 1 comma, del d.P.R. n. 600 del 1973, in cui l'utilizzo dell'espressione "altro" non può essere privata di significato al fine di individuare il precetto sottostante. Essa vale a stabilire che la legge consente che anche il capo dell'ufficio sia, al pari del delegato, e al fine di legittimamente sottoscrivere gli avvisi di accertamento, un semplice impiegato della carriera direttiva.

Né la norma si presta a un'interpretazione diversa da quella letterale.

Merita di essere sottolineato che l'espressione "impiegato della carriera direttiva" è stata coniata in un contesto ordinamentale complessivo che già conosceva le qualifiche funzionali della dirigenza pubblica; al punto da doversi considerare utilizzata dal legislatore a proposito, in senso non

evocativo - cioè - di un requisito specifico qual è quello inerente al non richiamato possesso della "qualifica dirigenziale".

Giova qui rammentare che nelle amministrazioni statali la figura del dirigente - antesignana di quella attualmente prevista dal d.lgs. n. 165 del 2001 - è stata introdotta per la prima volta col d.P.R. n. 748 del 1972, cui si deve la creazione della nuova carriera dirigenziale scissa da quella semplicemente direttiva prevista dall'antecedente d.P.R. n. 3 del 1957.

La già avvenuta introduzione nel comparto dei ministeri della nuova figura dotata di attribuzioni proprie, direttamente conferite dalla legge, oltre tutto articolata in tre qualifiche di ordine ascendente (primo dirigente, dirigente superiore e dirigente generale), induce a sottolineare che se a tale figura il legislatore tributario del 1973 avesse inteso riferirsi nella determinazione del soggetto avente titolo rappresentativo dell'amministrazione quanto agli avvisi di accertamento, e addirittura a pena di nullità degli avvisi diversamente sottoscritti, lo avrebbe fatto redigendo il precetto in termini specifici e coerenti con una tale volontà. Tutto ciò conferma che, sotto la sanzione di nullità degli atti, compete al titolare dell'ufficio, quale organo deputato a svolgerne le mansioni fondamentali, ovvero "a un altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato", la funzione di sottoscrivere gli avvisi con i quali sono portati a conoscenza dei contribuenti gli accertamenti, indipendentemente dal ruolo dirigenziale eventualmente ricoperto.

8. - In qualche caso si è detto che l'appartenenza al ruolo dirigenziale sarebbe stata prevista per implicito dal regolamento interno di amministrazione dell'agenzia delle entrate approvato con la delibera del comitato direttivo n. 4 del 22-4-2000.

Ma questo dato non possiede alcuna rilevanza, atteso che tale regolamento esaurisce i propri effetti nell'ambito del rapporto di impiego (o di servizio) tra il suddetto funzionario e l'amministrazione.

Così come non supera consimili confini - e dunque non rileva esso pure in senso contrario all'art. 42, 1 e 3 comma, del d.P.R. n. 600 del 1973, o comunque in senso integrativo o correttivo - il d.lgs. n. 165 del 2001 che, agli artt. 17 e segg., ha ridefinito, come già si è anticipato, l'ambito delle competenze e delle funzioni della c.d. carriera dirigenziale.

Anche in tal caso si tratta di "norme generali sull'ordinamento del lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche", e dunque di norme sì di rango paritario rispetto all'art. 42, del d.P.R. n. 600 del 1973, ma non interferenti col regime di validità degli atti - solo da tale norma derivante - costituenti estrinsecazione della funzione amministrativa di dettaglio. L'autonoma valenza riconosciuta al ripetuto art. 42 trova conforto, ai fini specifici, nella costante affermazione giurisprudenziale secondo cui va esclusa, in materia tributaria, l'applicazione del principio desumibile dall'art. 21-octies della l. n. 241 del 1990, secondo il quale è in sé invalido l'atto amministrativo emanato in violazione di una norma di legge. Sicché la nullità, di cui è dato discutere nella presente sede, è soltanto quella rigidamente circoscritta dai limiti dell'art. 42 citato, rispetto alla quale non assume rilievo l'eventuale illegittimità del conferimento d'incarico

(finanche temporaneo) al capo dell'ufficio siccome avvenuto in dipendenza di una norma regolamentare illegittima o, per quanto rileva, di una norma di legge dichiarata incostituzionale.

9. - Quanto esposto in ordine alla corretta esegesi dell'art. 42, del d.P.R. n. 600 del 1973, costituisce del resto un corollario del principio generale che presidia l'attività amministrativa di accertamento fiscale, rispondente a peculiari esigenze di stabilità e di continuità.

La ratio della previsione normativa ex art. 42 cit., appare intesa così a circoscrivere, per quanto possibile, le fasi di interruzione dell'azione amministrativa di accertamento, coincidenti, per esempio, con la durata di espletamento di concorsi per l'attribuzione di qualifiche dirigenziali, tenuto conto del fatto che, in ambito fiscale come in altri di rilevanza essenziale per l'ordinamento, la celerità dell'azione amministrativa coincide con l'efficienza, ed è presidiata da altrettante norme costituzionali (art. 53 e 97 cost.).

Poiché allora il 3 comma dell'art. 42, postula l'esistenza del vizio invalidante in relazione al non essere l'atto fiscale proveniente da chi abbia titolo per agire in nome e per conto dell'amministrazione, e poiché colui che vanta, in base al 1 comma della norma, questo titolo è il funzionario di carriera direttiva che sia stato messo a capo dell'ufficio ovvero che sia stato da questi appositamente delegato, non anche il funzionario avente qualifica dirigenziale, la conseguenza è che rimane irrilevante, ai fini specifici, la sopravvenuta decisione n. 37 del 2015 della corte costituzionale.

La decisione invero non può incidere sulla validità degli atti tributari perché diverso è il suo oggetto.

La sentenza riguarda il solo aspetto attinente all'art. 8. 24 comma, del d.l. n. 16 del 2012, convertito con mod. nella l. n. 44 del 2012, dichiarato illegittimo per il fatto di consentire alle amministrazioni finanziarie l'attribuzione di incarichi dirigenziali a propri funzionari fino all'espletamento delle procedure concorsuali, da completare entro il 31 dicembre 2013, con salvezza degli incarichi già conferiti; norma che (unitamente alle disposizioni di proroga) è stata ritenuta in violazione degli artt. 3, 51 e 97 cost., per aver contribuito all'indefinito protrarsi nel tempo di assegnazioni asseritamente temporanee di mansioni superiori, senza copertura dei posti dirigenziali vacanti da parte dei vincitori di una procedura concorsuale aperta e pubblica.

Tuttavia i due aspetti - quello della dirigenza e quello della validità degli atti anteriormente sottoscritti da impiegati della carriera direttiva, preposti agli uffici finanziari o delegati - non sono, per quanto esposto, in modo alcuno confondibili, non essendo previsto che gli avvisi di accertamento promanino, per essere imputabili all'amministrazione finanziaria, da soggetti aventi qualifiche dirigenziali. Cosicché non è utile ai fini specifici insistere oltre, circa la portata retroattiva ordinariamente ascrivibile alla citata declaratoria di incostituzionalità, per il semplice fatto che quella declaratoria resta irrilevante quanto alla soluzione del problema in esame.

La richiamata pronuncia n. 37 del 2015 riguarda il profilo involto dalla norma consentanea all'attribuzione degli incarichi dirigenziali senza concorso. Dunque non supera, sul piano effettuale, i confini del rapporto interno (di impiego o di servizio) tra l'amministrazione e il personale direttivo, e non attinge la sorte degli atti, rispetto ai quali rileva in modo autosufficiente (solo) l'art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973, in rapporto alla disciplina del quale devesi stabilire se la volontà dell'ente sia stata validamente manifestata dal soggetto che, indipendentemente dalla qualifica dirigenziale, legittimamente rivestiva la funzione da esso articolo considerata.

10. - Possono in conclusione essere affermati nell'interesse della legge, ai sensi dell'art. 363 cod. proc. civ., i seguenti principi di diritto: "In ordine agli avvisi di accertamento in rettifica e agli accertamenti d'ufficio, il d.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, impone sotto pena di nullità che l'atto sia sottoscritto dal "capo dell'ufficio" o "da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato", senza richiedere che il capo dell'ufficio o il funzionario delegato abbia a rivestire anche una qualifica dirigenziale; ciò ancorché una simile qualifica sia eventualmente richiesta da altre disposizioni. In esito alla evoluzione legislativa e ordinamentale, sono impiegati della carriera direttiva, ai sensi della norma appena evocata, i "funzionari di area terza" di cui al contratto del comparto agenzie fiscali fissato per il quadriennio 2002-2005. In questo senso la norma sopra citata individua l'agente capace di manifestare la volontà della amministrazione finanziaria negli atti a rilevanza esterna, identificando quale debba essere la professionalità per legge idonea a emettere quegli atti. Essendo la materia tributaria governata dal principio di tassatività delle cause di nullità degli atti fiscali, e non occorrendo, ai meri fini della validità di tali atti, che i funzionari (delegati o deleganti) possiedano qualifiche dirigenziali, ne consegue che la sorte degli atti impositivi formati anteriormente alla sentenza n. 37 del 2015 della corte costituzionale, sottoscritti da soggetti al momento rivestenti funzioni di capo dell'ufficio, ovvero da funzionari della carriera direttiva appositamente delegati, e dunque da soggetti idonei ai sensi dell'art. 42, del d.P.R. n. 600 del 1973, non è condizionata dalla validità o meno della qualifica dirigenziale attribuita per effetto della censurata disposizione di cui art. 8, 24 comma, del d.l. n. 16 del 2012".

11. - È ora possibile passare all'esame dei restanti motivi di ricorso.

Col secondo motivo le ricorrenti deducono la nullità del giudizio d'appello e della sentenza per violazione dell'art. 115 cod. proc. civ., e dell'art. 57, del d.lgs. n. 546 del 1992.

Lamentano che nel corso del giudizio di merito non era stata eccepita dall'ufficio la mancata notifica delle istanze di accertamento con adesione che la parte aveva prodotto in copia in allegato alle proprie memorie difensive. Sicché, non avendo l'ufficio contestato il contenuto dei documenti prodotti, né affermato di non conoscerli o di non averli ricevuti, salvo che con le controdeduzioni in appello, e dunque salvo che mediante introduzione di una nuova eccezione inammissibile ai sensi dell'art. 57, del d.lgs. n. 546 del 1992, la commissione tributaria regionale

non avrebbe potuto considerare a sua volta inammissibili i ricorsi in relazione all'infruttuoso decorso del termine di sessanta giorni.

12. - Il motivo è infondato.

Nel processo tributario il divieto di proporre nuove eccezioni in grado di appello riguarda unicamente le eccezioni non rilevabili d'ufficio, cioè quelle espressamente qualificate come tali dalla legge, ovvero per la cui formulazione la legge esige una esplicita manifestazione di volontà della parte (cfr. per varie applicazioni, Sez. 5^a n. 23592-12; n. 9610-12).

Non riguarda invece le questioni processuali attinenti alla tempestività dell'azione di impugnativa avverso gli atti tributari, che il giudice può (e deve) verificare d'ufficio salvo che non si sia formato un giudicato interno ostativo.

Rispetto a tali questioni, il rilievo di parte rappresenta una mera difesa.

Nel caso di specie, già la commissione tributaria provinciale aveva rilevato l'intempestività dei ricorsi avverso gli atti impositivi riguardanti le annualità 2006 e 2007, e la statuizione era stata impugnata dalle parti contribuenti sul rilievo dell'operatività della sospensione ex art. 6, 3 comma, del d.lgs. n. 218 del 1997.

La commissione tributaria regionale, rispondendo alla censura, ha osservato che la sospensione invocata dagli appellanti non poteva operare in quanto le istanze di accertamento con adesione non erano state notificate all'ufficio, così come desumibile dagli atti privi di ricevute di deposito prodotti in giudizio dalle stesse parti contribuenti.

La circostanza della non avvenuta presentazione delle istanze di adesione risulta pertanto esser stata oggetto di un apprezzamento di merito, nel contesto valutativo della prova documentale.

Non può utilmente invocarsi, in contrario, il principio di non contestazione.

La censura trae argomento dal non avere l'ufficio appunto contestato, nel giudizio di primo grado, la rilevanza dei documenti prodotti dalla parte.

Ma può osservarsi che la contestazione era in re ipsa, giacché proprio in ragione della tardività delle impugnazioni degli avvisi di accertamento l'ufficio, come dalla sentenza risulta, aveva provveduto a iscrivere a ruolo, a titolo definitivo, gli importi pretesi.

13. - Col terzo motivo di ricorso viene dedotta la violazione e falsa applicazione dell'art. 8, 1 e 3 comma, del d.l. n. 16 del 2012, conv. con mod. in l. n. 44 del 2012, giacché, in conseguenza di quanto esposto nell'ambito del secondo motivo, e in ogni caso in ragione della corretta esegesi del regime transitorio di cui alla norma appena citata, non potevasi ritenere esistente, rispetto all'applicazione retroattiva della

disciplina di favore, il limite della definitività degli atti tributari emessi in base alla normativa precedente.

Il motivo è infondato.

La commissione tributaria regionale ha negato validità alla tesi dei contribuenti volta ad affermare la necessità di un'applicazione retroattiva della disciplina introdotta dall'art. 8, del d.l. n. 16 del 2012, agli atti impositivi concernenti le annualità 2006 e 2007, per quanto attiene alla deduzione dei costi e delle spese riconducibili ad attività illecite.

Lo ha fatto rilevando che l'infruttuosa scadenza del termine di cui all'art. 21, 1 comma, del d.lgs. n. 546 del 1992, aveva segnato la definitività degli atti in questione in data anteriore all'entrata in vigore del citato D.L., con consequenziale esaurimento del rapporto sostanziale sottostante e impossibilità di un'estensione retroattiva degli effetti della modifica normativa sopravvenuta.

La tesi è giuridicamente corretta in quanto l'art. 8, 3 comma, del d.l. n. 16 del 2012, (come convertito) dispone, per quanto di interesse, che "Le disposizioni di cui ai commi 1 e 2, si applicano, in luogo di quanto disposto dal comma 4 bis, dell'articolo 14 della legge 24 dicembre 1993, n. 537, previgente, anche per fatti, atti o attività posti in essere prima dell'entrata in vigore degli stessi commi 1 e 2, ove più favorevoli, tenuto conto anche degli effetti in termini di imposte o maggiori imposte dovute, salvo che i provvedimenti emessi in base al citato comma 4 bis, previgente non si siano resi definitivi".

È pacifico, in base a quanto accertato prioritariamente dal giudice del merito a seguito di statuizione non correttamente censurata mediante il dianzi esaminato secondo motivo di ricorso, e dunque costituente giudicato interno, che gli atti impositivi di cui trattasi non erano stati impugnati nel termine di legge, così da essersi resi, appunto, definitivi.

14. - I ricorrenti oppongono che l'applicazione retroattiva, dettata dalla norma transitoria ex art. 8, 3 comma, del d.l. n. 16 del 2012, (come convertito) doveva trovare come limite un diverso concetto di definitività dell'atto, giacché tale non era da intendere l'atto per il quale il contribuente si fosse avvalso degli istituti definitivi di cui al d.lgs. n. 218 del 1997, oppure l'atto per il quale il termine di impugnazione fosse pendente, oppure ancora l'atto in relazione al quale la sentenza non fosse ancora passata in giudicato.

In ragione di tale ultima condizione i ricorrenti assumono che erroneamente il giudice d'appello abbia negato il fondamento della invocata applicazione retroattiva del regime sopravvenuto. In contrario deve osservarsi che la tesi muove da una lettura di comodo della circolare n. 32/E del 3-8-2012 dell'agenzia delle entrate, appositamente citata e nella quale trovasi trascritto un inciso di eguale tenore.

Il significato di quell'inciso è affatto diverso, giacché a escludere la definitività dell'atto fiscale è necessaria non l'impugnazione purchessia, sebbene l'impugnazione tempestiva.

Solo in tal caso l'atto è destinato a essere assorbito nella (e sostituito dalla) statuizione giudiziale, in quanto, come da questa corte più volte affermato, anche a sezioni unite (v. sez. un. n. 25790-09), la sentenza del giudice tributario, che definisca il giudizio di impugnazione - merito, opera in funzione sostitutiva dell'atto amministrativo tributario (v. Sez. 5 n. 26157 - 13, n. 6918-13, n. 13034-12).

La decorrenza infruttuosa del termine per impugnare rende invece definitivo l'atto fiscale in sé e per sé.

Laddove l'impugnazione sia proposta fuori termine, la definitività è proprio quella dell'atto, nel senso che l'obbligazione tributaria si consolida prima e indipendentemente dalla sentenza, la cui funzione è solo dichiarativa dell'inammissibilità dell'impugnazione.

In questi casi ciò che si esegue è l'atto, perché l'atto, e non la sentenza, cristallizza gli elementi costitutivi dell'obbligazione.

È inconferente evocare in contrario l'insegnamento di Sez. un. n. 643-15.

Questa sentenza, da un lato, non attiene al tema, sebbene al profilo della individuazione della lite pendente in vista della definizione agevolata a mezzo condono, e, dall'altro, supporta - anziché contraddire - il principio sopra esposto, essendo stato anche in quell'occasione dalle sezioni unite ritenuto necessario, onde stabilire la pendenza della lite condonabile, il riscontro di un'iniziativa giudiziaria del contribuente comunque idonea a consentire il sindacato sul provvedimento impositivo.

15. - Col quarto motivo di ricorso è infine dedotta la nullità del giudizio d'appello e della sentenza per violazione degli artt. 17 bis e 19, del d.lgs. n. 546 del 1992, considerato che la "partita di ruolo", mentovata dalla commissione tributaria regionale in ordine alla inammissibilità dei ricorsi relativi alle iscrizioni a ruolo dell'anno 2007, non imponeva l'attivazione del reclamo-mediazione non costituendo atto impugnabile dinanzi al giudice tributario.

Il motivo - in sé scarsamente comprensibile quanto alla tesi affermata - non è in ogni caso pertinente alla statuizione.

La sentenza d'appello è, nel punto che interessa, incentrata sulla specifica duplice ratio secondo la quale la mancata attivazione della procedura di mediazione di cui all'art. 17 bis, del d.lgs. n. 546 del 1992, aveva comportato l'inammissibilità del gravame e la tardiva instaurazione del giudizio aveva giustificato l'iscrizione a ruolo a titolo definitivo.

Tale ratio, indipendentemente da ogni distinta considerazione, non è stata censurata.

16. - Il ricorso è rigettato. Spese alla soccombenza.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna le ricorrenti, in solido, alle spese processuali, che liquida in Euro 5.000,00 per compensi, oltre le spese prenotate a debito. Ai sensi dell'art. 13, co. 1 quater, del d.P.R. n. 115 del 2002, da atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte delle ricorrenti, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso.