

C.T.P. di ANCONA (SEZ. III, Presidente e Relatore G. Giambartolomei, Sent. 06/09/2004 n.102). Sanzioni per lavoro "sommerso" - Art. 3, comma 3, del D.L. 22/02/2002, n. 12, con. L. n. 73/2002 - Natura "tributaria" delle sanzioni. Giurisdizione delle Commissioni tributarie. Sussiste. Contrasto con gli artt. 25 e 102 Cost. Non sussiste.

* * * * *

FATTO E DIRITTO

1.- Con atto n.791 del 2003 il sig. ****ha impugnato il provvedimento n.9FLSO1000072003, notificato il 22 settembre 2003, con il quale l' Agenzia delle Entrate-Ufficio di Senigallia gli ha irrogato la sanzione pecuniaria di euro 18.599/74 ai sensi dell' art. 3, co. 3, d.l. 22 febbraio 2002 n.12, conv. L.23 aprile 2002 n.73.

Assunta l'insussistenza dell' illecito e l' inapplicabilità della sanzione, il ricorrente ha eccepito:

- A)l' illegittimità costituzionale (per contrasto con gli artt. 25 e 102 della Cost.) dell' art. 2 del d.lgs n.546 del 1992 nella parte in cui devolve alla giurisdizione tributaria le controversie in materia di sanzioni amministrative irrogate da uffici finanziari, estranee all' accertamento ed alla riscossione dei tributi;

-B) l'illegittimità costituzionale dell' art. 3 d.l n.12 del 2002 in relazione all' applicazione del regime delle sanzioni tributarie (d.l. n.472 del 1977) anziché della l. n.689 del 1981;

-C) l' illegittimità costituzionale dell' art. 3, co.3, d.l. 22 febbraio 2002 n.12 per prevedere un cumulo tra la sanzione de qua e quelle ulteriori, irrogate in relazione agli inadempimenti in materia fiscale, di lavoro e di previdenza senza che possa essere data applicazione al principio di specialità (art.9 l. n. 689 del 1981) e ai benefici del cumulo giuridico (art. 12 d.lgv n.472 del 1997);

Sotto altro profilo la questione d' incostituzionalità della norma rileverebbe per essere irrazionale il criterio di quantificazione della sanzione.

Il ricorrente ha poi dedotto il difetto di motivazione sotto più profili.

L' Ufficio intimato si è costituito ed ha prodotto documenti e memorie.

Nella Camera di consiglio del 27 febbraio 2004 il ricorrente ha rinunciato alla domanda di sospensione.

2.- Devono essere con precedenza esaminate le eccezioni di legittimità costituzionale.

2.-1.-L' art. 2 del d.lgs n.546 del 1992 devolve alla giurisdizione tributaria, tra l' altro, le controversie aventi ad oggetto "le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari" è tale inciso normativo che il ricorrente ha a riferimento nel sollevare la questione di incostituzionalità di cui alla lettera A), muovendo da due errati presupposti:

a)che l' art.2 citato devolva alla giurisdizione tributaria le controversie che hanno ad oggetto sanzioni, quale sia la loro natura purchè erogate da Uffici finanziari;

b)che la prestazione patrimoniale di cui all' art. 3,co.3, del d.l. 22 febbraio 2000 n.12 sia un' anomala sanzione amministrativa non riconducibile tra quelle fiscali.

Secondo un altro inciso dell' art. 2: "appartengono alla giurisdizione

tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie" .. " ed ogni altro accessorio". Una lettura coordinata del testo dell' art. 2 induce il Collegio ad affermare che le sanzioni erogate dagli Uffici finanziari per i quali esiste la giurisdizione sono soltanto quelle tributarie.

Quanto sopra toglie spazio alla dedotta eccezione d'incostituzionalità dell' art. 2 del d.lgs n.546 del 1992 e rende inconfidente il richiamo all' ordinanza n.144 del 1998 nella quale la Corte Costituzionale osserva come la Costituzione, pur conferendo al legislatore il potere di riordinare le discipline afferenti ai Giudici speciali, impone di "non snaturare (come elemento essenziale e caratterizzante la giurisdizione speciale) le materie attribuite" ai Giudici medesimi.

Sotteso alla questione sopra esposta è l' ulteriore profilo (attinente alla giurisdizione) d' illegittimità costituzionale dell' art.3, co.3, d.l. n.12 del 2002 che assumerebbe consistenza ove la prestazione pecuniaria in esame non avesse natura tributaria.

L' obbligo per il quale i datori di lavoro sono tenuti a versare all' erario "per ciascun lavoratore irregolare" somme di denaro determinate dall' Agenzia delle entrate, a parte il "nomen juris", non appare aver esclusiva natura di sanzione amministrativa.

Il legislatore è stato indotto ad introdurre l' "atipica" (ove si abbia riguardo ai presupposti ai quali si collega) prestazione patrimoniale ed imposizione pecuniaria da una chiara finalità di "incentivazione" dell' emersione del lavoro c.d. "nero" di cui alla l. 18 ottobre 2001 n. 383 che ha previsto un piano straordinario di controlli, coordinato e concertato dalla Direzione Regionale dell' Agenzia delle Entrate, finalizzato non solo al recupero delle contribuzioni previdenziali, ma anche ad incrementare il reddito imponibile degli imprenditori ed a recuperare l' imposta sul reddito delle persone fisiche evasa dai lavoratori "irregolari".

La non prevalenza della natura sanzionatoria della prestazione, riconducibile con più esattezza tra "i tributi di ogni genere e specie" di cui al sopra citato art. 2 del d.lgs n.546 del 1992, è deducibile anche dall' espressa esclusione (art.3, co.5, d.l. n.12 del 2002) dell' applicazione del co.2, dell' art. 16 del d.lgv n.472 del 1997, finalizzata, tra l' altro, a non richiedere la preventiva notifica dell' atto di contestazione degli addebiti (come è stato precisato nella circolare interamministrativa 20 giugno 2002 n.56/E.) tipico dei procedimenti sanzionatori (art. 14 l. 24 novembre 1981 n.689). Ad ogni buon fine, ove alla prestazione patrimoniale de quo dovesse essere riconosciuta natura di "sanzione" la stessa, oltre a recuperare reddito imponibile da tassare, come sopra osservato, sarebbe da porre in relazione all' accertata e non quantificabile "evasione" dell' IRPEG ed al mancato versamento delle ritenute d' imposta (IRPEF).

L' art. 3,co,3, del l.l. n.12 del 2002 non si pone, dunque, in contrasto con gli artt. 25 e 102 della Costituzione.

Dall' accertata natura tributaria della prestazione imposta discende la manifesta infondatezza dell' ulteriore profilo di incostituzionalità (per violazione dell' art. 3 della Cost.) sollevato dal ricorrente nell' errato rilievo che la norma avrebbe esteso ad una "sanzione non tributaria" la disciplina del d.lgv n.472 del 1997 che si differenzia da quella della L. 689 del 1981.

2.-2.-Ancora, la sopra rilevata natura "tributaria" della prestazione patrimoniale e la sua controversa riconducibilità alla categoria delle sanzioni fiscali, toglie consistenza all'eccezione di cui alla lettera C) per non essere configurabile un cumulo di sanzioni a fronte della perpetrazione di un medesimo fatto illecito.

Anche se alla prestazione di cui all'art. 3, co.3, del dl n. 12 del 2000 dovesse essere attribuita natura sanzionatoria, a fronte di un unico verbale di constatazione, l'inadempimento degli obblighi previsti dalla normativa fiscale è da tenere distinto dall'inadempimento degli obblighi che hanno la loro fonte in norme previdenziali e lavoristiche per cui, data la loro piena autonomia quanto a lesività e ad antiggiuridicità, non appare corretto parlare d'unicità dell'azione e od omissione e di cumulo di sanzioni riferite ad un medesimo illecito, né, conseguentemente, è plausibile la (dedotta) lesione del principio di proporzionalità che dovrebbe caratterizzare ogni potestà sanzionatoria.

A parte ogni questione di rilevanza al fine dell'interesse (non risulta che il ricorrente siano stato sanzionato anche in applicazione delle disposizioni del TUIR che attengono alle imposte ivi contemplate), con riguardo a più disposizioni di natura tributaria che dovessero venire in rilievo, non ritiene il Collegio configurabile un concorso formale o materiale di loro violazione.

Come è noto, si ha concorso formale quando con una sola azione od omissione si commettono più violazioni della medesima disposizione, ovvero con una sola azione od omissione sono violate disposizioni diverse relative a tributi diversi; si ha concorso materiale, invece, quando con più azioni od omissioni si commettono diverse violazioni della medesima disposizione (nessuna di queste ipotesi ricorre nel caso che ne occupa).

In conferente diviene, dunque, il richiamo:

- all'art.9 della l. n. 689 del 1981 per il quale, ove per un medesimo fatto trovino applicazione una disposizione penale ed una disposizione speciale, deve darsi prevalenza alla seconda che prevede l'irrogazione di una sanzione amministrativa.

-all'art. 12 d.lgv n.472 del 1997 per il quale chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione è punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio.

2.-3-L art. 3, co.5, del d.l. n. 12 rende inapplicabile il co.2 dell'art. 16 del d.l. 18 dicembre 1997 n.472 per il quale, nel notificare la contestazione di addebito, l'ufficio deve indicare una serie di dati ed elementi. L'esclusione attiene al non richiesto atto procedimentale di contestazione e, conseguentemente, a tutti gli elementi indicati nel precitato co.2, che a tale atto si riferiscono, ma non si estende al provvedimento finale di cui all'art. 3, co.3, del d.l. n.12 del 2002.

Ad ogni buon fine, secondo un pacifico indirizzo giurisprudenziale (cfr. Corte Cost. sentt. 20 aprile 2000 n. 113, 21 gennaio 2000 n. 17 e 28 gennaio 1999 n. 202; Cass. Civ. sez. III, 22 ottobre 2002 n.14900), per il principio di conservazione, qualora una norma offra in astratto più possibilità interpretative va privilegiata quella che è conforme ai principi della Costituzione.

Quali gli effetti escludenti (secondo questo Collegio, riferiti al solo

atto non richiesto di contestazione degli addebiti) dell' art. 3, co.5, del d.l.n.12 del 2000, trovano comunque ingresso, in ipotesi di applicazione dell' art. 3, co.3, del d.l. n.12 del 2000, le disposizione della l. 27 luglio 2000 n. 212 il cui art. 7,co.1, primo periodo, richiede che tutti gli atti dell' Amministrazione finanziaria siano "motivati. indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche ..".

Il provvedimento emesso ex art. 3, co.3, del d.l. n.12 del 2000, dunque, deve essere analiticamente motivato e ciò avrà rilievo nell' esaminare la specifica questione di merito.

2.-4.-Il principio di conservazione deve essere applicato nell' esaminare il criterio di quantificazione della c.d. sanzione, riportato nell' art.

3, co.3 ,del d.l n. 12 del 2000.

Secondo la norma, l' ammontare della prestazione va calcolato, per ciascun lavoratore irregolare, avendo a riferimento il costo del lavoro (cui va applicato il coefficiente di maggiorazione pari ad un minimo di 200 ed un massimo di 400) "per il periodo compreso tra l' inizio dell' anno e la data di constatazione della violazione".

Ad avviso dell'Ufficio intimato va considerato sempre e comunque quale dies a quo il 1 ° gennaio dell' anno di constatazione (operando una presunzione legale assoluta che non ammette prova contraria).

Tale interpretazione è idonea produrre effetti quantomeno aberranti ed è contraria ai principi per i quali "la sanzione" deve essere commisurata alla gravità del fatto illecito, il suo ammontare deve essere predeterminato per legge (riserva di legge) e non deve essere legato a parametri indefiniti o casuali, mentre qualsiasi prestazione patrimoniale imposta deve rispondere a criteri logici e coerenti con le finalità impositive del tributo.

In particolare, è illogico, irragionevole e contrario ai principi dell' art. 3 e 97 della Costituzione (d' uguaglianza e d' imparzialità) che: in ipotesi (frequente) d' attività stagionale, o di avviamento dell' esercizio imprenditoriale dopo il 1° gennaio, non possa essere presa a riferimento l' effettiva data di inizio dell' attività medesima; per due infrazioni di pari gravità o di presunta identica forza evasiva della fiscalità l' ammontare sia pari ad 1 in ipotesi di verbale di constatazione redatto il 1° gennaio e pari a 365 in ipotesi che detto verbale rechi la data del 31 dicembre; in ultima analisi che l' entità della prestazione tributaria imposta sia fatta dipendere dal tempo in cui l' Ufficio procede all' accertamento.

E' possibile un' interpretazione dell' inciso conforme ai canoni di logicità e, conseguentemente, non in contrasto con principi costituzionali che eviti di sollevare questione di legittimità costituzionale dell' art. 3, co.3 d.l. n.12 del 2002 (Vedi Comm. Trib. Prov. Bologna, sez.I, ord. 14 aprile 2004 n.49).

Il c.d. "lavoro nero" è quello svolto alle dipendenze d' un' impresa senza che risulti "dalle scritture o altra documentazione obbligatorie".

Per il primo comma dell' art. 20 del dpr 30 giugno 1965 n 1124 i datori di lavoro devono tenere un libro di matricola nel quale siano iscritti, nell'ordine cronologico della loro assunzione in servizio e prima dell'ammissione al lavoro, tutti i prestatori d'opera. Il libro di matricola deve indicare, per ciascuno di loro "la data di ammissione in servizio e quella di risoluzione del rapporto di lavoro, la categoria professionale e

la misura della retribuzione".

All'atto dell'accesso degli ispettori, accertate l'esistenza di un rapporto di lavoro subordinato (tale non è l'eventuale ed occasionale presenza di un vicino di un parente) e la non scritturazione sul libro matricola, vi è la prova dell'avvenuta instaurazione di un rapporto di lavoro in "nero" ma non del suo inizio e della sua durata.

L'art. 2727 cc ammette che da un fatto noto si possa risalire ad un "fatto ignorato" (c.d. presunzione semplice) purchè la presunzione sia grave, precisa e concordante (art. 2729 cc).

La prova della maggior durata del rapporto e del suo inizio in data differente da quella constatata, può anche basarsi su elementi indiziari e su dati e notizie comunque raccolti o venuti a conoscenza dell'Ufficio al pari di un qualsiasi accertamento induttivo.

Non avendo l'art. 3, co.3, stabilito una presunzione sulla durata del rapporto in "nero" fondata sul semplice accertamento della sua esistenza è, comunque, ammesso che in sede di giudizio il destinatario del provvedimento contesti, fornendone prova, il tempo di durata di detto rapporto.

Per essere conforme a principi di razionalità e ragionevolezza l'inciso:

"per il periodo compreso tra l'inizio dell'anno e la data di constatazione della violazione" può avere un solo significato.

In ipotesi che l'Ufficio accerti che il rapporto "in nero" abbia avuto inizio prima del 1° gennaio dell'anno in corso, il calcolo della prestazione tributaria imposta non deve tener conto del periodo pregresso (anteriore al 1° gennaio).

3.-Possono essere ora esaminate le questioni di merito.

L'atto impugnato rinvia al verbale d'accertamento redatto in data 27 maggio 2003, con il quale l'INPS di Ancona, ha rilevato che, all'atto dell'accesso ispettivo (30 aprile 2003) sono state trovate due persone presso il ristorante-bar di non registrate sul libro matricola.

La prova dell'illecito è data dalla mancata registrazione (al momento dell'accesso) dei due dipendenti sul libro matricola, mentre l'esistenza di un rapporto di lavoro subordinato è indizialmente provata dall'effettuata assunzione il giorno medesimo dell'accesso.

Come dedotto dal ricorrente, l'Amministrazione non ha, tuttavia, esplicitato le risultanze istruttorie, ha ommesso di fornire le modalità di calcolo del costo unitario del lavoro, ha illegittimamente indicato in via presuntiva il periodo d'impiego (dal 1° gennaio) e non quello effettivo e provato, ha ommesso di rendere noti tutti gli elementi necessari per quantificare la prestazione pecuniaria in euro 18.599/74.

Con circolare unitaria interamministrativa 20 giugno 2002 n.56/E l'Agenzia delle Entrate e gli altri Enti interessati hanno espressamente specificato che gli Uffici periferici competenti dell'Agenzia medesima devono acquisire dagli organi preposti alla vigilanza in materia contributiva e del lavoro "i dati anagrafici del lavoratore, il contratto collettivo di riferimento, la qualifica d'inquadramento, le giornate lavorative, il periodo di lavoro e quant'altro possa essere utile ai fini della quantificazione del costo del lavoro".

La rilevata nella circolare esigenza di rapportare la c.d. "sanzione" ad un "periodo" di lavoro ed alle "giornate lavorative" accertate, conferma l'interpretazione data dal Collegio all'art.3, co.3, del d.l.n. 12 del 2000

e supporta l' affermazione di un obbligo di motivazione il cui contenuto va posto in relazione al potere esercitato ed alla natura della discrezionalità esercitata.

In mancanza dell' esercizio di un potere discrezionale (salvo per quanto riguarda l' applicazione della percentuale da 200 a 400, ma nella specie è stata applicata la misura minima), l' obbligo della motivazione può dirsi soddisfatto ove siano riportati tutti gli elementi di fatto e gli elementi probatori (peraltro indicati anche nella circolare n.56/E del 2002) che hanno permesso di definire l' importo della prestazione pecuniaria imposta, al fine di consentire al destinatario dell' atto la tutela dei suoi diritti e di far valere le proprie ragioni ed al giudice di esercitare il controllo giurisdizionale.

E' anche ammissibile la motivazione per relationem mediante il richiamo di altri atti del procedimento amministrativo ed, in particolare, del verbale di constatazione, ove quest' ultimo sia allegato o, in sostituzione, se ne riproduca gli elementi essenziali (assunti a presupposto).

In mancanza dell' indicazione degli elementi istruttori e probatori che hanno indotto l' Amministrazione a quantificare la prestazione, fondata è la censura di difetto di motivazione.

4.- In accoglimento del ricorso va disposto l' annullamento dell' atto impugnato (notificato in data 22 settembre 2003), fatti salvi gli ulteriori provvedimenti dell' Amministrazione (ove non intervenute cause di decadenza).

La novità delle questioni trattate inducono a compensare tra le parti le spese e gli onorari di giudizio.

P.Q.M

La Commissione Tributaria Provincia di Ancona (sez.III) ACCOGLIE il ric. n. 791 del 2003 e per l' effetto annulla l' atto impugnato.

Compensa le spese.

IL PRESIDENTE rel