

***Super* sanzione dal 200 al 400 per cento del costo del lavoro sommerso: esistenti le *eccezionali circostanze ex* articolo 7, u.c. del D.Lgs. 472/97 se c'è il rischio di sproporzione tra l'entità della sanzione inflitta e la gravità del fatto colpevole**

Commissione Tributaria Provinciale di Savona - Sezione I - Sentenza (CTP) n. 199 dell'11 agosto 2004

Presidente: Picozzi, Relatore: Lomazzo

SANZIONI AMMINISTRATIVE - Disposizioni in materia di lavoro irregolare - Sanzione amministrativa dal 200 al 400 per cento del costo del lavoro - Art. 3, commi 3, 4 e 5 DL 22/02/2002, n. 12, conv., con mod., dalla L 23/04/2002, n. 73 - Criteri di determinazione della sanzione - Art. 7, del D.Lgs. 18/12/1997, n. 472 - Rischio di determinare una sproporzione tra l'entità della sanzione inflitta e la gravità del fatto colpevole - Configurazione di esistenza di circostanze eccezionali *ex* art. 7, comma 4, del D.Lgs. 472/97 - Sussistenza - Conseguenze - Quantificazione della sanzione nella misura della metà del minimo edittale - Concorso di violazione e continuazione - Art. 12, del D.Lgs. 18/12/1997, n. 472 - Utilizzo di più lavoratori in nero nello stesso periodo - Configurazione del concorso/continuazione - Conseguenze - Determinazione delle sanzioni con i criteri previsti dall'art. 12, comma 1, del D.Lgs. 472/97

La Commissione Tributaria Provinciale di Savona, Sez. I, riunita con l'intervento dei Signori: Picozzi Maurizio (Presidente), Lomazzo Guido (Relatore), Schito Antonio (Componente), ha emesso la seguente

Sentenza

— sul ricorso n. --- depositato il 10.06.2003
— avverso Avv. Irrog. Sanzioni Lavoro Irreg.

contro

Agenzia Entrate Uff. Albenga, proposto dal ricorrente

Svolgimento del processo e motivi della decisione

La società --- con sede in --- ha proposto tempestivo ricorso avverso Atto di irrogazione sanzioni n. --- emesso dall'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Albenga - notificato il --- riguardante "l'impiego di lavoratori dipendenti non risultati da scritture od altra documentazione obbligatoria". L'atto contiene la quantificazione della sanzione di Euro 40.657,16, inflitta ai sensi dell'art. 3 comma terzo del D.L. 22/02/2002 n. 12 (conv. con Legge n. 73/2002 — in "*Finanza & Fisco*" n. 18/2002, pag. 1842), a seguito della rilevazione compiuta da Funzionari della

Direzione Provinciale del Lavoro di Savona (con sopralluogo del 23.08.2002 e P.V.C. del 06.09.2002), che avevano riscontrato la presenza di due dipendenti irregolari (una cameriera ed un aiuto cuoco) presso "l'Albergo" gestito dalla Società.

- La Ricorrente ha chiesto: - in via pregiudiziale, sia riconosciuta la rilevanza e non manifesta infondatezza delle questioni di incostituzionalità dei commi terzo e quinto dell'art. 3 del D.L. 12/2002 conv. con modificazioni dalla Legge n. 73/2002, in quanto emessi:

1) il comma terzo, in violazione dei principi di "eguaglianza" (art. 3 Cost.) e di "tutela del lavoro" (art. 35 Cost.);

2) e 3) il comma quinto, in violazione dei principi del "buon andamento ed imparzialità dell'Amministrazione" (art. 97 Cost.) e del "diritto di difesa nei procedimenti giurisdizionali" (art. 24 Cost.).

- Nel merito, sia comunque dichiarata l'illegittimità dell'atto e disposto l'annullamento dello stesso. Vinte le spese ed onorari.

Palesa la violazione del principio di eguaglianza. Il meccanismo della norma (che, al comma terzo, commisura in modo "automatico" la penalità in base al momento dell'anno, a decorrere dal 1° di gennaio in cui viene effettuata la rilevazione dell'irregolarità da parte degli Organi ispettivi) porta ad infliggere sanzioni di entità e, quindi di afflittività assai diversa a violazioni identiche. Detta non giustificata maggiore afflittività si tramuterebbe addirittura in onere tale da determinare "la rovina economica dell'azienda", qualora l'accesso ispettivo venisse compiuto nel mese di dicembre. In ogni caso, la legge colpirebbe in maniera iniqua eventuali assunzioni "in nero" rilevate negli ultimi mesi dell'anno, benché relative a rapporti iniziati da pochi giorni, rispetto ad assunzioni irregolari iniziate l'anno precedente e riscontrate nei primi mesi di quello in corso.

Il Comma quinto viola il principio del "buon andamento ed imparzialità della Pubblica Amministrazione". Esso afferma: «*Si applicano le disposizioni del D.Lgs. 18/12/1997 n. 472 e ss. modificazioni, ad eccezione del comma 2 dell'art. 16*». Il capoverso consente, all'Ufficio finanziario, di non essere tenuto all'obbligo di motivare l'atto. Ciò in contrasto con il principio generale introdotto, per gli atti delle pubbliche amministrazioni, dall'art. 3 della legge n. 241/90 e che, in forza del comma 2 art. 16 citato, dovrebbe valere anche per tutti gli atti/provvedimenti di "contestazione ed irrogazione sanzioni" di tipo tributario. L'Ufficio è sollevato dall'onere di indicare gli elementi di prova e di fornire le ragioni della scelta dei criteri utilizzati per la determinazione concreta della sanzione. Violato il principio del "diritto di difesa". Nella fase "amministrati-

va" il Privato non ha modo di far valere le proprie ragioni al fine di provare la inesistenza del rapporto di lavoro presunto oppure l'effettiva decorrenza dell'assunzione. Senza contare che l'entità della stessa dipende in maniera preponderante dalla "libera scelta" (da parte degli Organi ispettivi) del momento in cui svolgono le "verifiche".

Illegittimo l'Atto quanto al merito delle violazioni. Le stesse persone "ritenute" dagli Ispettori intente a rendere prestazioni di lavoro, hanno dichiarato di avere iniziate le stesse; l'una (---) lo stesso giorno dell'accesso ispettivo (il 23 agosto), l'altra (---) il giorno precedente (il 22 agosto). La Società esercisce attività prettamente "stagionale", cosicché era normale che nel mese di agosto, prima di compiere le formalità di assunzione, i due aspiranti dipendenti fossero sul luogo di lavoro per "prendere visione" dello stesso e conoscere le "mansioni da svolgere". In ogni caso, ha errato l'Agenzia nel quantificare la sanzione, il processo verbale dell'Ispettorato del Lavoro conferma che "la data di constatazione della violazione" sia stata quella del 23 agosto 2002. La sanzione, pertanto, andava calcolata in riferimento al periodo dal 1° gennaio al 23 agosto e non al 6 settembre successivo, come appare essere stato fatto nell'atto di irrogazione penalità. Una diversa lettura del comma terzo dell'art. 3 D.L. 12/2002 condurrebbe a concretare un'ulteriore ragione di incostituzionalità della norma.

- L'Agenzia delle Entrate di Albenga si è costituita in giudizio con atto depositato in Segreteria il 30.06.2003 ed ha concluso, in via principale, per la reiezione del ricorso, in via subordinata per la rideterminazione della sanzione "con riferimento al periodo dall'1.01.2002 al 23.08.2002". Con condanna di controparte alle spese di giudizio. Legittima alla luce delle norme costituzionali la norma applicata dall'Ufficio. Essa va valutata nel complesso degli interventi di legge (legge n. 383/2001 e D.L. 12/2002) adottati da Parlamento e Governo al fine di reprimere il fenomeno del "lavoro nero". Per un verso, è stato previsto un particolare trattamento di favore (con importi ridotti per contributi previdenziali e versamenti tributari) per quei datori di lavoro che avessero proceduto a regolarizzare la posizione di dipendenti utilizzati senza essere stati "messi in regola"; per l'altro, è stata dettata una norma sanzionatoria particolarmente severa, da applicare a chi venisse colto nel "perseverare con l'utilizzo di lavoratori in nero". Non pertinente l'eccezione di carenza di motivazione. In realtà, il censurato comma 5 dell'art. 3 D.L. 12/2002 si limita a consentire all'Amministrazione finanziaria di adottare l'Atto di irrogazione — che deve comunque contenere le indicazioni specifiche che giustificano l'inflizione della sanzione —, senza la preventiva comunicazione di un "atto di contestazione". Ciò al solo scopo di rendere particolarmente "celere" il procedimento amministrativo, ma non di privare il Contribuente delle proprie facoltà di difesa.

Quanto al caso specifico, inconfutabile appare la circostanza che la Sig.ra --- ed il Sig. ---, il giorno 23 agosto 2002, fossero intenti ad attività lavorativa presso l'albergo "senza essere stati registrati a matricola". Detto adempimento, prima ancora di ogni altra attività di selezione e burocratica finalizzata alla regolare assunzione, non richiede alcuna specifica perizia o conoscenza tecnica (di commercialista o consulente del lavoro) e poteva e doveva essere compiuta prima dell'inizio dell'attività. Inverosimili, poi, appaiono le affermazioni dei dipendenti (circa la data di inizio prestazioni), poiché non rientra nel normale andamento stagionale dell'attività alberghiera l'assunzione di personale nella parte finale del periodo estivo, anziché quanto meno dall'inizio di questo.

All'udienza del 22.04.2004 il Collegio, assunte le conclusioni delle parti e rilevata la novità e complessità delle questioni di diritto proposte, ha riservato la decisione ai sensi dell'art. 35 D.Lgs. 546/92. Successivamente, riunito in c.c. in data odierna, il Collegio ha sciolto la riserva e deliberato come da seguenti

Motivi

Le questioni pregiudiziali di illegittimità costituzionale dei commi terzo e quinto dell'art. 3 D.L. 22/02/2002 n. 12 convertiti con modificazioni dalla legge 23/04/2002 n. 73, non assumono manifesta rilevanza ed ammissibilità qualora si consideri:

- preliminarmente, che le disposizioni di cui agli articoli da 1 a 3 del D.L. 12/2002 servano ad integrare il complesso normativo con cui il Legislatore ha inteso affrontare il fenomeno della "economia sommersa". Con la Legge 18/10/2001 n. 383 (ha ripreso ed ampliato le previsioni dell'art. 116 Legge 388/2000) sono state introdotte apposite e particolarmente vantaggiose agevolazioni ai fini tributari (anche per addivenire a concordati d'imposta), sia in favore dei datori di lavoro sia in favore dei lavoratori, qualora "gli imprenditori" provvedano a far emergere - a mezzo apposita dichiarazione - situazioni di c.d. "lavoro nero" (art. 1 commi da 2 a 4). Termine ultimo per provvedere a tali comportamenti di "ravvedimento operoso" e per beneficiare del trattamento di favore previsto dalla legge è stato fissato - a seguito di successive proroghe e modifiche normative - alla data del 30 novembre 2002. A contraltare delle misure premiali, con l'art. 3 comma terzo del D.L. 12/2002, come modificato dalla legge 73/2002, è stata introdotta l'ipotesi di una ulteriore sanzione di entità particolarmente significativa (quale misura afflittiva che vada ad aggiungersi al quadro sanzionatorio sia amministrativo previdenziale, sia penale qualora ne ricorrano gli estremi). Sanzione che riveste carattere *latu sensu* tributario, in quanto in relazione a norme che prevedono essenzial-

mente "benefici fiscali" e che viene inflitta da Organo (Agenzia delle Entrate) appartenente al complesso dell'Amministrazione delle Finanze (art. 2 primo co. D.Lgs. 546/92).

- che il secondo periodo del comma quinto, laddove conferma l'applicazione del D.Lgs. 472/97 fatta eccezione del comma 2 dell'art. 16, in effetti non si traduca in una rilevante compressione del principio costituzionale del "buon andamento ed imparzialità dell'azione della P.A.". Come correttamente chiarito dall'Agenzia, la disposizione in realtà ha la sola finalità di escludere, nella materia *de qua*, la necessità di previa adozione di un "atto di contestazione" debitamente motivato, che consentirebbe al Contribuente di produrre deduzioni difensive che, in caso di non accoglimento da parte dell'Ufficio, verrebbero seguite da un atto di irrogazione sanzione (da notificare entro un anno dalla presentazione delle deduzioni difensive), motivato anche in riferimento alle difese assunte (Circ. 10/07/1998 n. 180/E — in "*Finanza & Fisco*" *Suppl. al n. 29/98, pag. 4*). L'atto di irrogazione sanzioni, perciò, risulta pure esso motivato (in quanto contiene tutti gli elementi indispensabili ad individuare il fatto lesivo della norma, l'autore della violazione, gli articoli di legge regolanti la materia ed i criteri in base ai quali è stata determinata in concreto la sanzione). Neppure appare rilevante l'eccezione riguardante la "compressione" del "diritto di difesa", di cui all'art. 24 Cost. È vero che le norme del rito Tributario (in analogia con quanto previsto per il processo amministrativo), non consentono l'ingresso all'assunzione di alcuni mezzi probatori quali la "Testimonianza" (art. 7 D.Lgs. 546/92). Tanto parrebbe sottrarre alla Parte privata, soprattutto nello specifico delle controversie in tema di esistenza e durata di rapporti di lavoro, un efficace strumento processuale di difesa. **Vero tuttavia, che il Ricorrente possa pur sempre addurre produzioni documentali in genere e/od argomenti idonei a giustificare le proprie asserzioni (quali attestati o referenze di altri Datori di lavoro che attengano a rapporti regolari di dipendenza svolti nello stesso periodo sanzionato — certificati sanitari od altri atti o fatti noti che consentano di condividere le eccezioni di inesistenza dell'impiego in un certo periodo di tempo — patti/contratti idonei a provare un differente tipo di rapporto di collaborazione ...).** Del resto, l'eventuale ammissione della prova per testi, offrirebbe ai Datori di lavoro una tentazione in più per far ricorso ad una utilizzazione "guidata" del mezzo probatorio;

- che il comma terzo, laddove prevede la comminazione della sanzione «... *dal 200 al 400 per cento dell'importo, per ciascun lavoratore irregolare, del costo del lavoro calcolato sulla base dei vigenti contratti collettivi*

nazionali, per il periodo compreso tra l'inizio dell'anno e la data di constatazione della violazione.», non costituisce violazione del principio di "uguaglianza" (art. 3 Cost.) né di quello di "tutela del lavoro" (art. 35 Cost.), se interpretato alla luce dei principi generali in tema di sanzioni a carattere tributario di cui al D.Lgs. 472/97 (in proposito, il comma quinto art. 3 espressamente ne richiama l'applicabilità). In particolare, l'applicazione rigida del meccanismo di commisurazione della penalità, potrebbe far travalicare nell'iniquità e nell'irragionevolezza la connotazione fortemente "dissuasiva" - della condotta oggetto di repressione - propria della sanzione. **Tale rischio trova sufficienti elementi di temperamento qualora si faccia utilizzo dei principi e facoltà di cui all'art. 7 u.c. (riduzione sino alla metà della sanzione minima) ed all'art. 12 comma primo (modalità di determinazione di sanzione unica nei casi di concorso di violazioni) del D.Lgs. 472/97. Al riguardo, devono ritenersi esistenti le «eccezionali circostanze» volute dall'ultimo comma dell'art. 7 citato, tali da rischiare di determinare una evidente sproporzione tra l'entità della sanzione inflitta, da un lato, e la gravità del fatto colpevole e l'entità dei tributi sottratti indirettamente all'imposizione, dall'altro.** Del resto, si presenta già come eccezionale (in quanto «eccezione a regole generali ...» - art. 14 delle Preleggi -) l'intero complesso normativo attinente l'emersione del fenomeno del "lavoro nero" e più in particolare, la norma sanzionatoria. Di talché, fatte salvo ipotesi di particolare gravità del fatto (imprese che impieghino manodopera in nero per attività "a rischio" o particolarmente usuranti) o di recidiva, la sanzione potrà essere quantificata, in relazione a ciascuno dei lavoratori irregolari, nella misura pari alla metà del minimo edittale art. 7, u.c.). Nel caso poi la rilevazione degli Organi ispettivi accertasse l'impiego di più dipendenti, la penalità potrebbe essere rideterminata in misura unica, aumentando quella prevista per la violazione più grave, nella misura "da un quarto al doppio" (variabile in relazione al numero di violazioni rilevato) (art. 12 comma uno).

Nel merito, il ricorso può essere parzialmente accolto anche alla luce delle considerazioni svolte in tema di pregiudiziali. Nello specifico caso, la Società ricorrente per un verso non ha aderito al programma di emersione dell'economia sommersa (in quanto non ha prodotto la dichiarazione che avrebbe potuto presentare entro il 30.11.2002), per l'altro non ha offerto alcun elemento atto a suffragare le asserzioni in tema di insussistenza del rapporto di lavoro. I due lavoratori erano intenti allo svolgimento di mansioni proprie della rispettiva categoria di appartenenza (aiuto cuoco e cameriera) e prima dell'inizio della prestazione ben si sarebbe

potuto quanto meno iscrivere il loro nominativo nel "Registro matricola" e differire gli altri adempimenti nei termini più ampi consentiti dalle norme (es. entro i cinque giorni ai fini della comunicazione per il "collocamento"). Corretto e sufficientemente analitico il prospetto di conteggio della retribuzione giornaliera presa a base per la determinazione del "costo del lavoro", in relazione al C.C.N.L. di categoria. A temperare la gravosità del meccanismo automatico di commisurazione della sanzione stanno:

1) la necessità che la stessa sia quantificata in riferimento al periodo dal 1° gennaio al 23 agosto 2002, poiché la lettura corretta della norma intende "constatata" la violazione il giorno della rilevazione degli Ispettori/Agenti incaricati dell'accesso e non in quello eventualmente successivo della materiale redazione del Verbale a conclusione delle operazioni di verifica;

2) la caratteristica di "stagionalità" dell'attività (alberghiera) svolta dalla Ricorrente, che rafforza il quadro delle circostanze eccezionali giustificanti la riduzione di cui all'u.c. dell'art. 7 D.Lgs. 472/97;

3) l'applicazione del principio di cui al primo comma dell'art. 12 D.Lgs. 472. Di talché, ritenuta violazione "più grave" quella relativa all'impiego della "cameriera" (che importa una pena base più alta rispetto a quella attinente l'aiuto cuoco), la "sanzione base" dovrà prima essere quantificata in relazione al costo del lavoro sino al 23 agosto e successivamente ridotta, ai sensi art. 7 u.c., alla metà del minimo edittale (in concreto la pena base diverrebbe uguale al 100% del "costo del lavoro"). **Alla sanzione "base" così quantificata si applicherà l'aumento (minimo) del 25%, a titolo di concorso/continuazione per la violazione conseguente all'utilizzo del secondo lavoratore, come consentito dal primo co. dell'art. 12 del D.Lgs. citato.**

Giustificate ragioni connesse alla novità e controvertibilità delle questioni trattate, consentono la compensazione delle spese di giudizio.

La Commissione

P.Q.M.

In parziale accoglimento del ricorso, dispone che la sanzione sia rideterminata in applicazione degli artt. 7 u.c. e 12 D.Lgs. 472/97, assumendo come penalità base quella da irrogare per la violazione più grave (assunzione "in nero" della cameriera), quantificata nella misura della metà della sanzione minima edittale (art. 7) ed in riferimento al periodo dal 1° 01 al 23.08.2002, aumentata, a titolo di continuazione (per l'esistenza del secondo lavoratore irregolare) nella misura del 25% (art. 12). Spese compensate.