

Civile Sent. Sez. 5 Num. 24613 Anno 2014

Presidente: MERONE ANTONIO

Relatore: CHINDEMI DOMENICO

Data pubblicazione: 19/11/2014

**SENTENZA**

sul ricorso 7727-2009 proposto da:

TELLARINI MARCO nq di autore della violazione della  
Soc.tà DOLCE LUCIA DI TELLARINI MARCO & C. SAS,  
elettivamente domiciliato in ROMA VIA TIRSO 26, presso  
lo studio dell'avvocato PIETRO BORIA, che lo  
rappresenta e difende giusta delega a margine;

- *ricorrente* -

2014

*contro*

3204

AGENZIA DELLE ENTRATE, MINISTERO ECONOMIA E FINANZE;

- *intimati* -

Nonché da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro

tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

- *controricorrente incidentale* -

*contro*

TELLARINI MARCO, MINISTERO ECONOMIA E FINANZE;

- *intimati* -

avverso la sentenza n. 8/2008 della COMM.TRIB.REG. di BOLOGNA, depositata il 26/03/2008;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 22/10/2014 dal Consigliere Dott. DOMENICO CHINDEMI;

udito per il controricorrente l'Avvocato CAPOLUPO che ha chiesto il rigetto del ricorso principale, accoglimento incidentale;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. ENNIO ATTILIO SEPE che ha concluso per il rigetto del ricorso principale, accoglimento ricorso incidentale.

Fatto

La Commissione tributaria provinciale di Ravenna con sentenza n.244/02/2005 annullava l'avviso di irrogazioni sanzioni, relativo all'anno 2003, nei confronti di Tellarini Marco, legale rappresentante della società Dolce Lucia Plata Daminao & C. s.a.s., esercente attività di gestione di stabilimenti balneari in Marina di Ravenna, ai sensi dell'art. 3 l. 73/2002, a seguito di accesso Inps in data 1.7.2003 per l'impiego di lavoratori subordinati non iscritti nei libri obbligatori, per carenze documentali concereneti il calcolo della sanzione

La Commissione tributaria regionale dell'Emilia, con sentenza n. 8/12/08 , depositata il 26.3.2008, in riforma della sentenza di primo grado, dichiarava la legittimità delle sanzioni nei confronti di soli due lavoratori, risultando il terzo lavoratore iscritto al libro matricola al momento dell'ispezione, determinando l'inizio del rapporto lavorativo per gli altri due lavoratori al 18 aprile 2003, data di inizio della stagione balneare.

Proponeva ricorso per cassazione la società deducendo i seguenti motivi:

- a) violazione e falsa applicazione dell'art. 2 D.lgs 546/1992, in relazione all'art. 360, n. 1, c.p.c. rilevando, a seguito della sentenza della Corte Costituzionale 14/5/2008, n. 130, il difetto di giurisdizione del giudice tributario sulle controversie relative alle sanzioni irrogate dagli uffici finanziari per l'impiego di lavoratori non risultanti dalle scritture obbligatorie;
- b) vizio di motivazione, in relazione all'art. 360,n. 5 c.p.c., avendo la CTR affermato la legittimazione della sanzione sulla base dell'erroneo presupposto della mancata contestazione da parte del datore di lavoro;
- c) vizio di motivazione, in relazione all'art. 360,n. 5 c.p.c., avendo affermato la legittimità dell'avviso irrogazioni sanzioni sulla base del CCNL non conosciuto dal datore di lavoro, non esplicitando le ragioni della decisione;
- d) violazione e falsa applicazione dell'art. 3, comma 3, D.L. 12/2002, in relazione all'art. 360 n. 3, c.p.c.,con riferimento ai criteri di irrogazione della sanzione e senza tenere conto che i tre lavoratori non erano occupati alla data del 30.11.2002, termine previsto dalla D.L. 12/2000 per la presentazione da parte del datore di lavoro della dichiarazione di emersione dei dipendenti irregolari, ritenendo inapplicabile la sanzione;
- e) violazione e falsa applicazione dell'art. 3, comma 3, D.L. 12/2002, in relazione all'art. 360 n. 3, c.p.c.,con riferimento sotto il profilo della quantificazione della sanzione che andrebbe calcolata in base ai giorni di effettivo impiego dei lavoratori irregolari e, comunque, sulla base della normativa sopravvenuta, più favorevole.



L'Agenzia delle Entrate si è costituita con controricorso formulando anche ricorso incidentale con cui deduce:

Vizio di motivazione, ai sensi dell'art. 360 n. 5, c.p.c. in relazione all'annullamento dell'atto di irrogazione sanzione nei confronti del terzo lavoratore, avendo gli ispettori accertato che il rapporto di lavoro era iniziato in data 3.6.2003.

Il ricorso è stato discusso alla pubblica udienza del 22.10.2014, in cui il PG ha concluso come in epigrafe.

#### Motivi della decisione

Pur prescindendo dalla insufficiente formulazione dei quesiti di diritto e del momento di sintesi per quanto concerne i vizi di difetto di motivazione dedotti, non consentendo alla Corte di far capire dal solo esame dei quesiti, le censure formulate alla sentenza impugnata, il ricorso è, comunque, infondato.

1. In relazione al primo motivo va osservato che a seguito della sentenza della Corte Costituzionale n. 130 del 2008, con cui è stata dichiarata la illegittimità costituzionale del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2 (come sostituito dalla L. n. 448 del 2001, art. 12, comma 2) nella parte in cui attribuisce alla giurisdizione tributaria le controversie relative a tutte le sanzioni irrogate dagli Uffici finanziari, anche quando conseguano a violazione di disposizioni non aventi natura fiscale (quali quelle in esame), la presente controversia appartiene alla giurisdizione del giudice ordinario (Cass. S.U. 15846/2008).

Tuttavia la pronuncia del giudice delle legge non può incidere su una situazione già esaurita, quale - nella specie - il giudicato implicito sulla giurisdizione formatosi a seguito della decisione di merito pronunciata in primo grado e non impugnata in sede d'appello in punto di difetto di giurisdizione, sebbene tale difetto fosse stato già rilevato dalla Corte Costituzionale con le ordinanze n. 34 e 35 del 2006 e 395/2007, che avevano sottolineato l'imprescindibile collegamento tra la giurisdizione del giudice tributario e la natura tributaria del rapporto.

L'interpretazione dell'art. 37 cod. proc. civ., secondo cui il difetto di giurisdizione "è rilevato, anche d'ufficio, in qualunque stato e grado del processo", deve tenere conto dei principi di economia processuale e di ragionevole durata del processo ("asse portante della nuova lettura della norma"), della progressiva forte assimilazione delle questioni di giurisdizione a quelle di competenza e dell'affievolirsi dell'idea di giurisdizione intesa come espressione della sovranità statale, essendo essa un servizio reso alla collettività con effettività e tempestività, per la realizzazione del diritto della parte ad avere una valida decisione nel merito in tempi ragionevoli. (Cass. S.U. 24 gennaio 2013, n. 1706; Cass. Sez. U, Sentenza n. 24883 del 09/10/2008; cfr anche Cass. Sez. U, Ordinanza



n. 2067 del 28/01/2011; Cass. Sez. U, Sentenza n. 26019 del 30/10/2008; Cass. Sez. U, Sentenza n. 26019 del 30/10/2008;

La questione sul difetto di giurisdizione del giudice tributario in tema di sanzioni ex art. 3, comma 3, l.n. 73/2002 non è mai stata sollevata dall'odierna ricorrente nei pregressi gradi di giudizio.

Il principio costituzionale della durata ragionevole del processo consente, quindi, come nella fattispecie, di escludere la rilevanza davanti alla Corte di cassazione, del difetto di giurisdizione qualora sul punto si sia formato un giudicato implicito, per effetto della implicita pronuncia sul merito in primo grado e della mancata impugnazione, al riguardo, dinanzi al giudice di appello.

È, quindi, inammissibile l'eccezione di difetto di giurisdizione sollevata per la prima volta in sede di legittimità, senza avere formulato alcuna eccezione sulla giurisdizione nei pregressi gradi di merito, così ponendo in essere un comportamento incompatibile con la volontà di eccepire il difetto di giurisdizione e prestando acquiescenza al capo implicito sulla giurisdizione della sentenza di primo grado, ai sensi dell'art. 329, comma 2 cod. proc. civ.

2. Anche gli altri motivi del ricorso principale sono infondati.

L'art. 3, comma 3, D.L. 22 febbraio 2002, n. 12, (nel testo originario, introdotto dalla Legge di Conversione 23 aprile 2002 n. 73, applicabile alla specie *ratione temporis*), è stata dichiarata incostituzionale, per "lesione del diritto di difesa garantito dall'art. 24 Cost.", dalla competente Corte (sentenza 12 aprile 2005 n. 144) "nella parte in cui non consente al datore di lavoro di provare che il rapporto di lavoro irregolare ha avuto inizio successivamente al primo gennaio dell'anno in cui è stata constatata la violazione".

Tale norma è stata introdotta per inasprire ulteriormente il trattamento sanzionatorio per coloro che continuano ad impiegare lavoratori irregolarmente, nonostante le agevolazioni di varia natura colte ad incentivare l'emersione del lavoro sommerso. Il predetto meccanismo presuntivo esclude qualsiasi obbligo dell'ente, che irroga la sanzione, di provare l'effettiva prestazione di attività lavorativa subordinata per il periodo intermedio compreso tra il giorno di accertamento dell'infrazione ed il primo gennaio dello stesso anno e prescrive al medesimo ente di commisurare la sanzione a quella durata, fino a prova contraria, facente carico all'autore della violazione. (Cass. Sez. U, del 13/01/2010 n. 356)

Non opera più, a seguito della citata sentenza della Corte Costituzionale n. 144/2005, il diverso meccanismo di determinazione della sanzione fondato su una presunzione assoluta, divenuta relativa, comminandosi la sanzione in base al tempo intercorso tra l'inizio dell'anno e la constatazione della violazione, fatta salva la prova contraria da parte del datore di lavoro.

I motivi di ricorso sottopongono, inammissibilmente, all'esame di questo giudice di legittimità mere questioni fattuali, in ordine alle quali nella sentenza impugnata non si riscontra nessuna

carezza propriamente motivazionale o violazione di legge, avendo la Ctr , in relazione al secondo motivo, posto correttamente a carico del datore di lavoro la prova contraria del diverso inizio del rapporto di lavoro (che non è stata fornita), avendo comunque la CTR individuato, in forza dell'attività stagionale esercitata, la diversa data del 18 aprile 2003, epoca di inizio della stagione balneare. Il secondo motivo va, quindi disatteso.

3. Infondata è anche la censura di cui al terzo motivo in quanto deve ritenersi valido l'avviso di irrogazioni sanzioni motivato "per relationem" , realizzando una economia di scrittura, a condizione che contenga un rinvio ad atti o documenti conosciuti o conoscibili da parte del contribuente quale il contratto collettivo di lavoro, la cui allegazione non è necessaria perché quest'ultimo riveste natura non già di atto amministrativo ma di atto normativo coperto da presunzione di conoscenza e poiché, inoltre, il datore di lavoro, dovendolo applicare all'interno della propria impresa per gli altri lavoratori regolarmente occupati doveva conoscerne l'esatto contenuto anche con riferimento alla misura delle retribuzioni alla quale sono rapportate le sanzioni.

4. In relazione al quarto motivo non rileva che i lavoratori irregolari siano stati assunti in data successiva al 30 novembre 2002, senza , quindi la possibilità di regolarizzare la loro posizione in base al piano di emersione del lavoro irregolare e non facendo alcun riferimento al riguardo la l. n. 73/2002 alla l. 83/2001 la sanzione va applicata a tutti i datori di lavoro che non hanno registrato nei libri obbligatori i lavoratori trovati in azienda a seguito di accesso ispettivo.

5. In relazione al quinto motivo di ricorso ,si lamenta che la CTR, in applicazione del principio del favor rei, , previsto dall'art. 3, comma 3, D.lgs n. 472/97, avrebbe dovuto considerare la nuova formulazione dell' art. 3, comma 3, D.l. n. 12/2002,così come modificato dall' art. 36 bis, comma 7 D.L. n. 223/2006 , convertito in l. 248/2006.

L'art. 3, comma 3, D.L. 222.2002,n. 12, conv. In l. 23.4.2002,n. 73, vigente *ratione temporis*, prevede "*ferma restando l'applicazione delle sanzioni previste, l'impiego dei lavoratori dipendenti non risultanti dalle scritture od altra documentazione obbligatoria, è, altresì, punito con la sanzione amministrativa dal 200 al 400 per cento dell'importo, per ciascun lavoratore irregolare, del costo del lavoro calcolato sulla base di vigenti contratti collettivi nazionali, per il periodo compreso fra l'inizio dell'anno della data di contestazione delle violazioni.*

Il motivo è infondato avendo o i giudici correttamente ritenuto applicabile, nel caso di specie la citata normativa nella versione antecedente alla riforma del 2006.

L' art. 3, comma 3,, D.lgs n. 472/97, nel prevedere il principio del *favor rei*, afferma che "*se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono*

*sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo”*

Va, tuttavia, evidenziato che il D.lgs 472/97 concerne le “ disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative **per le violazioni di norme tributarie**, a norma dell’art. 3, comma 3, della legge 23 dicembre 1996, n. 662.

Nella fattispecie in esame non si ravvisano violazione di norme tributarie, essendo più oggetto di contestazione e trattasi di violazione di sanzioni amministrative di natura non tributarie, attenendo alla disciplina lavoristica

La stessa Corte Costituzionale, con sentenza n. 140/2002, ha ribadito che, con riferimento alle sanzioni amministrative, rientranti nell’ambito di applicazione della legge 689/1981, vigono i principi di legalità e di irretroattività della legge, principi diversi da quelli contemplati dal D.lgs 472/1997, ispirati al principio del favor rei, di matrice lavoristica, il cui risvolto e la retroattività della lex mitior, come tale inconferente nel caso in questione.

Anche il ricorso incidentale dell’Agenzia è infondato avendo la CTR, con valutazione di merito non censurata in sede di legittimità, accertato che la terza lavoratrice (Lotti Enrika), al momento dell’accesso ispettivo, risultava regolarmente iscritta a libro matricola.

Vanno, quindi, rigettati sia il ricorso principale che incidentale.

L’evolversi della giurisprudenza e la reciproca soccombenza, costituiscono giusto motivo per la compensazione delle spese del giudizio di legittimità

PQM

Rigetta i ricorsi principale e incidentale.

Dichiara compensate le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 22.10.2014