

Sentenza del 01/07/2024 n. 18021 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con avviso di irrogazione sanzioni l'Agenzia delle entrate, Ufficio di Manfredonia, irrogava a A.A. la sanzione ex art. 3 , comma 3, del D.L. n. 12 del 2002 , convertito in L. n. 73 del 2002 , sulla base di un processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza di Vieste del 20 gennaio 2005, relativo all'impresa individuale di essa ricorrente, ed attestante l'asserito impiego di due dipendenti in assenza di formale assunzione ed iscrizione a libro matricola.

2. La parte proponeva ricorso davanti alla Commissione tributaria provinciale di Foggia che lo rigettava con sentenza n. 363/07/2007.

3. La sentenza era confermata dalla Commissione tributaria regionale della Puglia, sezione di Foggia, con sentenza n. 194/25/2010 del 25 maggio 2010.

4. Contro tale decisione proponeva ricorso per cassazione A.A., deducendo, in primo luogo, che la C.T.R. aveva errato nell'affermare la propria giurisdizione e, in secondo luogo, lamentando carente motivazione sulla valenza probatoria delle dichiarazioni rese dalle dipendenti in contestazione; violazione dell' art. 112 cod. proc. civ. per mancata pronuncia su un motivo di gravame concernente l'omessa disamina da parte del giudice di primo grado del verbale di accertamento, dei libri matricola, delle retribuzioni e del carattere notoriamente stagionale dell'attività svolta (stabilimento balneare); omessa motivazione e violazione degli artt. 58 D.Lgs. n. 546 del 1992 e 345 u.c. cod. proc. civ., in ordine all'ammissibilità in appello della produzione di documenti indispensabili.

Questa Corte, con sentenza 06/04/2016, n. 6679, respinto il primo motivo, accoglieva gli altri, cassando la sentenza impugnata e rinviando alla C.T.R. della Puglia.

5. La causa era quindi riassunta e la C.T.R., con sentenza n. 2130/27/2017 del 16 giugno 2017, accoglieva l'appello, annullando l'atto di irrogazione sanzioni.

In particolare, evidenziava che il libro matricola dimostrava la stagionalità delle assunzioni della sig. A.A., conformemente alla stagionalità dell'attività di stabilimento balneare esercitata e le dichiarazioni delle due dipendenti attestavano l'assunzione dal 20 luglio 2004 (B.B.) e dal 10 agosto 2004 (C.C.); perciò era errata l'applicazione della sanzione dall'1 gennaio al 31 luglio 2004. Inoltre dalla copia del libro matricola risultava che la registrazione delle due dipendenti risultava annotata sul registro con decorrenza 20 luglio 2004 (B.B.) e 11 agosto 2004 (C.C.), non rilevando per quest'ultima che la comunicazione all'ufficio fosse avvenuta il 12 agosto 2004 e non essendo tale documentazione contestata dall'ufficio.

6. Contro tale sentenza propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate, con tre motivi.

Resiste con controricorso A.A., illustrando le difese con memoria depositata prima dell'udienza del 7 luglio 2022 e con nuova memoria per l'udienza del 21 giugno 2024.

La causa è stata rimessa alla pubblica udienza del 21 giugno 2024.

Il Procuratore generale ha rassegnato conclusioni scritte per l'accoglimento del terzo motivo del ricorso, respinti gli altri.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo, proposto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 4) cod. proc. civ., si deduce nullità del procedimento per violazione o falsa applicazione dell' art. 57 D.Lgs. n. 546 del 1992 e dell' art. 112 cod. proc. civ., per ultrapetizione.

L'Agenzia ricorrente lamenta, infatti, che la C.T.R. abbia omissis di rilevare l'inammissibilità dei nuovi motivi introdotti con l'atto di appello che avevano completamente modificato la domanda determinando quindi che la pronuncia fosse viziata da ultrapetizione.

In particolare, in primo grado la ricorrente aveva chiesto l'annullamento della sanzione in riferimento alla signora C.C., in quanto assunta lo stesso giorno dell'accesso, e la rideterminazione della sanzione irrogata per la signora B.B., con decorrenza dal 20 luglio 2004 come da lei dichiarato, e non dal 1 gennaio 2004, mentre in secondo grado aveva, per la B.B., affermato che essa risultava dal libro matricola regolarmente assunta il 20 luglio 2004.

Con il secondo motivo, proposto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 5) cod. proc. civ, si deduce omissis esame di un fatto decisivo e oggetto di discussione, costituito dall'incongruità delle scritturazioni dei libri, non risultando verosimile che la signora B.B., assunta dal 20 luglio 2004, risultasse al numero d'ordine 33, mentre la signora C.C., assunta il 12 agosto 2004, risultasse al numero d'ordine 31.

Con il terzo motivo, proposto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3) cod. proc. civ., si deduce violazione o falsa applicazione di norme di diritto, dei contratti o degli accordi nazionali di lavoro, in particolare dell'art. 3, comma 3, della L. n. 73 del 2002 , nonché dell' art. 2697 cod. civ.

Dopo aver censurato l'apprezzamento delle risultanze istruttorie e la non corretta applicazione del riparto degli oneri in materia, la difesa erariale deduce che la C.T.R., per dare compiuta applicazione all'art. 3, comma 3, avrebbe dovuto confermare la sanzione per la lavoratrice B.B. dal 20 luglio 2004, posto che era pacifico che alla stessa data ella non era indicata sul libro matricola (fatto sanzionato) e che la parte non aveva provato che la scritturazione fosse effettivamente anteriore; per la lavoratrice C.C., invece, il giudice avrebbe dovuto disporre la conferma della sanzione almeno per un giorno (l'accesso era avvenuto in data 11 agosto 2004 e l'assunzione era avvenuta il giorno successivo).

2. La controricorrente ha depositato istanza di sospensione per aver presentato domanda di definizione agevolata ai sensi dell' art. 6 D.L. n. 119 del 2018 , con allegata prova del pagamento della prima rata.

Con memoria del 27 giugno 2022 essa ha poi chiesto dichiararsi estinto il processo.

L'Agenzia ha però depositato, in data 16 dicembre 2020, istanza di fissazione udienza con allegata nota della Direzione provinciale di Foggia, notificata il 28 aprile 2020 a mezzo p.e.c. (come da ricevute di accettazione e di avvenuta consegna), recante il diniego della definizione agevolata, motivato in base alla natura non tributaria delle sanzioni in questione, e non impugnato; di tale documentazione la Corte ha ordinato la notifica ai sensi dell' art. 372 , secondo comma, cod. proc. civ., notifica regolarmente avvenuta il 2 novembre 2022.

In presenza del diniego, non impugnato, la causa va quindi decisa nel merito.

3. Appare opportuno premettere che la lite verte sulle sanzioni irrogate alla ricorrente, ai sensi dell' art. 3 , comma 3, D.L. 22/02/2002, n. 12 , convertito dalla legge 23/04/2002, n. 73 , in relazione a due sue dipendenti, B.B. e C.C.

Nel caso di specie la C.T.P. ha rigettato il ricorso.

La C.T.R. ha confermato il rigetto altresì dichiarando inammissibili i motivi nuovi.

Questa Corte, con la sentenza 6/04/2016, n. 6679, ha cassato la decisione della C.T.R., rinviando per un nuovo esame.

La C.T.R., investita del nuovo esame, ha accolto integralmente l'appello della contribuente, annullando i provvedimenti sanzionatori.

4. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate deduce la violazione dell' art. 57 D.Lgs. 31/12/1992, n. 546 e dell' art. 112 cod. proc. civ., in relazione al vizio di ultrapetizione, ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ.

Lamenta infatti che la C.T.R. abbia omissso di rilevare l'inammissibilità dei nuovi motivi introdotti con l'atto di appello che avevano completamente modificato la domanda determinando quindi che la pronuncia fosse viziata da ultrapetizione.

In particolare, in primo grado la ricorrente aveva chiesto l'annullamento della sanzione in riferimento alla signora C.C., in quanto assunta lo stesso giorno dell'accesso, e la rideterminazione della sanzione irrogata per la signora B.B. con decorrenza dal 20 luglio 2004 come da lei dichiarato e non dal 1 gennaio 2004, mentre in secondo grado aveva, per la B.B., affermato che essa risultava dal libro matricola regolarmente assunta il 20 luglio 2004.

Il motivo attiene quindi alla decisione relativa alla sola B.B., per la quale l'assunto della difesa erariale è che, nel ricorso introduttivo, la domanda fosse solo di rideterminazione della sanzione, in relazione alla diversa data di assunzione, e non di annullamento della medesima.

4.1. Ciò premesso, l'originaria pronuncia della CTR di inammissibilità dei motivi nuovi, come visto, è stata oggetto di cassazione con rinvio da parte di questa Corte, la quale ha accolto sia la censura in termini di vizio di motivazione che quelle relative alla violazione dell' art. 58 D.Lgs. n. 546 del 1992 e dell' art. 112 cod. proc. civ.; in particolare questa Corte ha evidenziato che nel

censurare l'affermazione che non potessero essere esaminate nuove eccezioni non rilevabili d'ufficio ex art. 57 , comma 2, D.Lgs. n. 546 del 1992 , i giudici di appello non avevano specificato quali fossero le "nuove eccezioni" precluse, né "affrontato problematicamente l'alternativa che non di nuove eccezioni si trattasse, bensì di nuove produzioni documentali in appello, di per sé ammissibili in forza del secondo comma dell'articolo 58 D.Lgs. cit., poste a sostegno di eccezioni tempestivamente dedotte", "vieppiù considerando che, come esposto nella stessa sentenza impugnata in sede di ricostruzione del giudizio, risultava che la A.A. avesse da subito dedotto in causa, mediante la iniziale produzione delle dichiarazioni delle due dipendenti, il motivo di opposizione specificamente riconducibile alla instaurazione del rapporto di lavoro irregolare in epoca successiva al 1° gennaio affermazione, anche questa, certamente apodittica a fronte dei motivi di appello, e relativi documenti, con i quali la A.A. aveva censurato la decisione di primo grado, segnatamente laddove non aveva adeguatamente considerato la peculiarità stagionale del rapporto di lavoro irregolarmente instaurato con le dipendenti B.B. e C.C.".

La Corte altresì evidenziava che "Quest'ultimo punto merita qualche ulteriore considerazione - sempre in chiave di vizio motivazionale ex art. 360 , primo comma, n. 5 cod. proc. civ. - poiché doveva la commissione tributaria regionale farsi carico di vagliare, dandone esaurientemente conto in sentenza, l'intero quadro probatorio offerto in giudizio dalla A.A.; la quale, come esposto nella parte espositiva del giudizio della stessa sentenza qui impugnata, aveva - fatto valere ab initio l'insostenibilità della decorrenza ex lege del rapporto di lavoro irregolare dal 1° gennaio dell'anno di contestazione, trattandosi asseritamente di rapporto stagionale estivo, in quanto destinato ad essere svolto presso uno stabilimento balneare in V;

- evidenziato come quest'ultima circostanza (in effetti decisiva, ove provata, al fine di superare la presunzione di legge) dovesse desumersi non soltanto dalle dichiarazioni delle dipendenti interessate, ma anche e soprattutto dall'altra documentazione versata in atti (libri matricola, retribuzioni), oltre che dallo stesso verbale ispettivo".

4.2. La verifica rinviata alla Commissione tributaria regionale era quindi, in primo luogo, quella di accertare quali fossero le nuove eccezioni e quali fossero le difese già proposte e supportate da nuova, ma ammissibile, prova documentale.

Il motivo è quindi fondato poiché l'ufficio ha (incontestatamente il controricorso non deduce alcunché sul primo motivo di ricorso e conclude, in via subordinata, per la rideterminazione della sanzione) evidenziato che, in relazione alla assunzione della sig. B.B., l'originario motivo di ricorso fosse solo in termini di diversa decorrenza dell'assunzione, databile al 20 luglio 2004 anziché all'1 gennaio 2004, con richiesta di rideterminazione della sanzione (come emerge anche dalla lettura del ricorso, presente in atti), rispetto alla quale in effetti la deduzione che essa fosse invece regolarmente registrata nel libro matricola e la domanda di annullamento della sanzione, appaiono configurare un'eccezione ed un petitum nuovi, il cui rilievo non è precluso dalla sentenza di cassazione con rinvio, che si limitava a chiedere di verificare quali fossero i motivi effettivamente nuovi e quali invece solo i motivi già proposti ma supportati da una nuova, e ammissibile, prova documentale.

5. Con il secondo motivo l'Agenzia deduce l'omesso esame di fatto oggetto di discussione, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 5, cod. proc. civ.; il fatto è costituito dall'incongruità delle

scritture dei libri, non risultando verosimile che la signora B.B., assunta dal 20 luglio 2004, risultasse al numero d'ordine 33 mentre la signora C.C., assunta il 12 agosto 2004, risultasse al numero d'ordine 31.

5.1. Il motivo è assorbito dall'accoglimento del primo, ove volto a dare rilevanza alla iscrizione della B.B. nel libro matricola ai fini dell'annullamento della sanzione, mentre è evidentemente inammissibile ove è volto ad una rivalutazione del materiale istruttorio, ai fini della individuazione della data di assunzione della medesima.

6. Con il terzo motivo, proposto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., l'Agenzia deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 3, comma 3, del D.L. 23/04/2002, n. 73 e dell' art. 2697 cod. civ.

Dopo aver censurato l'apprezzamento delle risultanze istruttorie e la non corretta applicazione del riparto degli oneri in materia, deduce che la C.T.R., per dare compiuta applicazione all'art. 3, comma 3, avrebbe dovuto confermare la sanzione per la lavoratrice B.B. dal 20 luglio 2004, posto che era pacifico che alla stessa data ella non era indicata sul libro matricola (fatto sanzionato) e che la parte non aveva provato che la scritturazione fosse effettivamente anteriore; per la lavoratrice C.C. invece il giudice avrebbe dovuto disporre la conferma della sanzione almeno per un giorno (l'accesso era avvenuto in data 11 agosto 2004 e l'assunzione era avvenuta il giorno successivo).

6.1. Il motivo è inammissibile ove censura una violazione delle regole in tema di onere della prova.

6.1.1. In tema di sanzioni amministrative per impiego di lavoratori non risultanti dalle scritture obbligatorie, l' art. 3 , comma 3, del D.L. 22/02/2002, n. 12 , conv. nella legge 23/04/2002, n. 73 (che prevede l'applicazione della sanzione amministrativa 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 dall'inizio dell'anno e la data della contestazione della violazione) è stato introdotto per inasprire ulteriormente il trattamento sanzionatorio per coloro che continuino ad impiegare lavoratori irregolarmente, nonostante le agevolazioni di varia natura volte ad incentivare l'emersione del lavoro sommerso.

Corte cost. n. 144 del 2005 ha dichiarato costituzionalmente illegittima la norma nella parte in cui non ammette la possibilità 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 presunzione assoluta determina la lesione del diritto di difesa garantito dall' art. 24 Cost., dal momento che preclude all'interessato ogni possibilità di provare circostanze che attengono alla propria effettiva condotta e che pertanto sono in grado di incidere sulla entità della sanzione che dovrà essergli irrogata

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, facendo salva la prova contraria, posta a carico dell'autore della violazione (Cass., Sez. U., n. 356/2010).

Quindi la presunzione di assunzione dall'1 gennaio trova un limite nella prova contraria che può esser data dal datore di lavoro, con la precisazione che le dichiarazioni rese del terzo, nel corso di un'ispezione ed acquisite agli atti di causa attraverso il processo verbale di constatazione, hanno normalmente valore indiziario e quindi concorrono a formare il convincimento del giudice solo se vengono confermate da altri elementi di prova (Cass. n. 23699/2020).

6.1.2. Nel caso di specie, la C.T.R. ha correttamente ritenuto, in conformità ai principi predetti e alle indicazioni provenienti dalla sentenza di cassazione con rinvio, che fosse il datore di lavoro a dover dare la prova di una data di assunzione diversa dal 1 gennaio; ciò premesso la C.T.R. ha poi valorizzato il carattere stagionale dell'attività, una volta ritenutane la prova in giudizio, desunta da tutti gli altri rapporti di lavoro, in quanto elemento indicato anche da questa Corte, in sede di cassazione con rinvio, come elemento potenzialmente decisivo per una corretta datazione dell'assunzione, e lo ha ritenuto elemento idoneo a confermare quanto dichiarato dalle lavoratrici e quanto risultante dalla copia del libro matricola, prodotto in grado di appello e ammissibile, ai sensi dell' art. 58 , comma 2, D.Lgs. n. 546 del 1992 , conclusivamente ritenendo che B.B. fosse stata assunta in data 20 luglio 2004 e C.C. in data 11 agosto 2004 (mentre l'ufficio aveva determinato la sanzione calcolandola dall'1 gennaio).

Il merito della valutazione delle risultanze istruttorie relativamente alla data di assunzione non è ovviamente sindacabile in questa sede.

6.2. Il motivo è però fondato ove censura che la C.T.R. avrebbe dovuto rideterminare la sanzione, in base alla durata del periodo accertato, e non annullare tout court il provvedimento.

Il giudizio tributario, essendo non di "impugnazione-annullamento" bensì di "impugnazione-merito", comporta che, in caso di accoglimento parziale del ricorso del contribuente, la Commissione adita non si possa limitare alla rimozione dell'atto recato in causa, dovendo provvedere, piuttosto, all'emanazione di una pronuncia sostitutiva del provvedimento amministrativo (Cass. n. 11935/2012 ; Cass. n. 6918/2013 ; Cass. n. 24611/2014 ; Cass., n. 27574/2018 ; Cass. n. 15825/2006), con principi applicabili anche alle sanzioni amministrative ex art. 23 L. n. 689 del 1981 , in quanto anche l'opposizione all'ordinanza - ingiunzione non configura un'impugnazione dell'atto, ed introduce, piuttosto, un ordinario giudizio sul fondamento della pretesa dell'autorità amministrativa, devolvendo al giudice adito la piena cognizione circa la legittimità e la fondatezza della stessa, con l'ulteriore conseguenza che il giudice ha il potere - dovere di esaminare l'intero rapporto, ivi compresa la determinazione dell'entità della sanzione (Cass. n. 6778/2015 ; Cass. n. 6020/2003).

6.3. Pertanto, deve ritenersi che abbia errato la CTR nell'annullare integralmente il provvedimento, ritenendo errato il quantum della sanzione.

7. Dichiarato inammissibile il secondo motivo, vanno quindi accolti il primo e il terzo, nei termini indicati in motivazione; a ciò consegue la cassazione della sentenza, in relazione ai motivi accolti, e il rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia, sezione staccata di

Foggia, in diversa composizione, cui è demandato il compito di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M. accoglie il primo e il terzo motivo di ricorso, nei termini di cui in motivazione, e dichiara inammissibile il secondo; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti, rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia, sezione staccata di Foggia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza