

ON.LE COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI

Ricorso

- **per** la società....., con sede in....., P.I., in
persona dell'A. U. - legale rappresentante pro tempore, sig.,
elettivamente domiciliata in, alla via, presso lo
studio del dott....., che la rappresenta e difende giusta procura in
calce al presente atto; **- ricorrente –**

- contro l'Agenzia delle Entrate- Ufficio locale di....., in persona del
Direttore pro-tempore, **resistente**

- **per l'annullamento, previa sospensiva**, dell'atto di irrogazione sanzioni
n., notificato il, con cui è stato richiesto al ricorrente
il pagamento della complessiva somma di €....., a titolo di sanzioni
previste dall'art. 3 L. 73/2002.

FATTO

In data..... la Società ha ricevuto la notifica del provvedimento di
irrogazione sanzioni n., con la quale l'Agenzia delle Entrate-
Ufficio di..... le ha richiesto il pagamento della somma di €
....., a titolo di sanzioni previste dall'art. 3 L. 73/2002, per aver impiegato
nella propria azienda lavoratori irregolari.

L'atto impugnato trova il proprio fondamento in un....., redatto dalla di
....., a seguito di una verifica posta in essere nei confronti della
società.....

Nell'atto di irrogazione sanzioni l'Ufficio recepisce pedissequamente i rilievi
di cui al citato....., senza alcun vaglio critico.

DIRITTO

Il predetto atto di irrogazione sanzioni è illegittimo e, come tale, deve essere annullato per i motivi di seguito spiegati.

- 1) Assoluta infondatezza nel merito dell'atto impugnato.

Le circostanze di fatto poste a base della motivazione dell'atto impugnato e dei prodromici atti ispettivi sono del tutto destituite di fondamento. Quanto assunto dall'Ufficio non risponde a verità in quanto.....

.....
.....

Nella denegata ipotesi in cui l'On.le Commissione adita ritenesse di non accogliere il primo motivo di ricorso, attinente alla infondatezza nel merito della pretesa sanzionatoria, si formulano i seguenti motivi di ricorso in punto di stretto diritto:

- 2) Violazione degli artt. 3 D. L.vo 472/1997 e 25 Cost. per illegittima retroattività delle sanzioni.

Nella concreta fattispecie la sanzione viene indebitamente irrogata in relazione al periodo..... Viceversa, com'è noto, le sanzioni amministrative, ex artt. 3 D. L.vo 472/1997 e 25 Cost., non possono essere irrogate in relazione a comportamenti che, all'epoca in cui furono posti in essere, non erano previsti come illeciti dalla legge.

Com'è noto, l'art. 3 L. 73/2002 è entrato in vigore in data 25/04/2003 (ai sensi dell'art. 4 L. 73/2002), di conseguenza la sanzione può riguardare soltanto i comportamenti successivi a tale data, mentre illegittimamente l'atto impugnato ricomprende anche il periodo antecedente all'entrata in vigore della norma sanzionatoria.

- 3) Incostituzionalità dell'art. 3 L. 73/2002. Violazione degli artt. 3, 25 e

27 Cost.

Com'è noto, l'art. 3, c. 3, L. 73/2002 sanziona l'impiego di lavoratori dipendenti irregolari. La norma fa infatti riferimento all'impiego di lavoratori non risultanti dalle scritture o altra documentazione obbligatoria (vedasi l'art. 21 del d.p.r. 600/1973, che annovera tra le scritture contabili dei sostituti d'imposta, il libro matricola e gli altri libri obbligatori tenuti ai sensi della vigente legislazione del lavoro).

La sanzione in oggetto si affianca e non sostituisce quelle già previste dalla legislazione fiscale, del lavoro e della previdenza.

Viene quindi legislativamente affermato il principio del cumulo tra questa e tutte le altre sanzioni a vario titolo applicabili; risulta quindi inequivocabilmente esclusa l'applicabilità del naturale principio di specialità ex art. 9 della legge 689/1981.

La legislazione del lavoro prevede una serie di sanzioni amministrative la cui disciplina è riconducibile alla legge 689/1981; in materia di previdenza e assistenza, le sanzioni amministrative sono state ridimensionate dalle legge 388/2000, art.116, che ha previsto in luogo di esse sanzioni civili nel caso di evasione dell'obbligo contributivo. Tale sanzione avrebbe una finalità risarcitoria in quanto volta tendenzialmente volta a riparare il danno derivante all'ente dalla tardiva acquisizione delle somme non versate.

Quindi, secondo le norme di che trattasi, le sanzioni lavoristiche e previdenziali si cumulano alle eventuali sanzioni tributarie ed il tutto risulta ulteriormente gravato ex art. 3, c. 3, L. 73/2002.

In definitiva, la sanzione irrogata con il provvedimento impugnato costituisce un *quid pluris* che va ad aggiungersi alle sanzioni già previste dalla legislazione fiscale, lavoristica e previdenziale.

Il carico sanzionatorio risulta quindi di entità tale da palesare una evidente sproporzione rispetto alla effettiva gravità dell'illecito di cui l'Ufficio asserisce l'esistenza. Il cumulo, assolutamente esorbitante, delle sanzioni lavoristiche, previdenziali e fiscali, cui si sovrappone la sanzione ex art. 3 cit., evidenzia quindi una violazione della naturale funzione rieducativa della sanzione ex art. 27 Cost. e del principio di eguaglianza ex art. 3 Cost., su cui si basa il principio di proporzionalità che deve caratterizzare ogni potestà sanzionatoria.

Per tali motivi si chiede a codesta On.le Commissione Tributaria di rimettere questione di legittimità costituzionalità alla Corte Costituzionale.

- 4) Difetto di giurisdizione della Commissione Tributaria: violazione degli artt. 2 e 3, D. L.vo 546/1992. Incostituzionalità dell'art. 3 L. 73/2002.

Violazione di legge: artt. 3, 25 e 102 Cost.

L'art. 3 L.73/2002 risulta altresì di dubbia costituzionalità sotto i seguenti profili:

- a) in relazione all'applicazione del regime sanzionatorio delle sanzioni tributarie per **violazione dell'art. 3 Cost.**

Al riguardo emerge un profilo di irragionevolezza della disciplina e disparità di trattamento rispetto agli illeciti puniti con una sanzione amministrativa. Invero, la legge 689/81 è la legge generale applicabile alle sanzioni amministrative, mentre il D.L.vo 472/1997 si applica alle sanzioni amministrative connesse agli illeciti derivanti dalla violazione degli obblighi inerenti l'attuazione del rapporto tributario. Essendo stata delineata

appositamente per la repressione delle violazioni tributarie, la disciplina del D.L.vo 472/1997 si differenzia dalla disciplina generale in materia di sanzioni amministrative considerate “le marcate peculiarità del regime procedimentale e soprattutto l’indubbio *favor fisci* della “speciale” normativa tributaria rispetto a quella più garantista della l. 689/1981 (si pensi ad esempio agli artt.: 14, cessione d’azienda; 20, prescrizione e decadenza; 22, ipoteca e sequestro conservativo; 23, sospensione dei rimborsi e compensazione”).

Da ciò discende l’irrazionalità della previsione legislativa che assoggetta al regime peculiare delle sanzioni tributarie una sanzione *non tributaria* e, quindi, si profilano seri dubbi di legittimità costituzionale della norma in esame per violazione dell’art. 3 Cost.;

- b) in relazione alla giurisdizione delle Commissioni tributarie per *violazione degli artt. 25 e 102 Cost.*

L’estensione della giurisdizione delle Commissioni tributarie a sanzioni non tributarie desta perplessità rispetto agli artt. 25 (giudice naturale precostituito per legge) e 102 Cost. (divieto di istituire giudici speciali). In realtà, la novella dell’art. 2 del D.L.vo 546/1992 ha ampliato la giurisdizione delle Commissioni tributarie alle “sanzioni amministrative comunque irrogate dagli uffici finanziari” (art. 12, c. 2, L. 448/2001); si potrebbe quindi pensare che la giurisdizione in materia sanzionatoria dipenda non più necessariamente da una correlazione tra sanzione e tributo, bensì dal mero fatto di trovarsi al cospetto di una sanzione amministrativa irrogata da un ufficio finanziario.

Tuttavia tale interpretazione andrebbe resistita in considerazione del contesto in cui si colloca la norma ed alla luce dei principi stabiliti dalla Corte Costituzionale in materia di giurisdizione delle Commissione tributarie. Infatti,

la formulazione di apertura della norma (“appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie”) e la formulazione di chiusura (“...ed ogni altro accessorio”) implicano che la giurisdizione delle Commissioni non possa travalicare la materia tributaria.

Questa lettura è avvalorata dalla giurisprudenza della Corte Costituzionale sulla natura della giurisdizione delle Commissioni tributarie. La Corte, infatti, nell’ordinanza 144/1998, riconoscendo la compatibilità della D.L.vo 546/1992 con l’art. 102 Cost., ha stabilito che il legislatore “conserva il normale potere di sopprimere o trasformare, di riordinare i giudici speciali, conservati ai sensi della VI disposizione transitoria, o di ristrutturarli nuovamente anche nel funzionamento e nella procedura, con il duplice limite di *non snaturarne (come elemento essenziale e caratterizzante la giurisdizione speciale) le materie attribuite alla loro rispettiva competenza* e di assicurare la conformità a Costituzione...”.

Anche per questi profili si chiede che l’On.le Commissione adita voglia rimettere questione di costituzionalità alla Corte Costituzionale.

-5) Difetto di motivazione: violazione dell’art. 3 l. 241/1990 e dell’art. 7, Statuto del contribuente – Violazione del diritto di difesa – contraddittorietà ed illogicità’.

In evidente spregio del disposto dell’art. 3 della L. n. 241/1990, che prevede l’obbligo della motivazione per ogni atto della P.A., l’atto impugnato reca una giustificazione del tutto carente degli importi richiesti e dei meccanismi di calcolo.

E' ormai pacifico che le disposizioni contenute nella legge citata debbano trovare applicazione anche con riferimento agli atti dell'Amministrazione Finanziaria, come del resto risulta dalla C.M. n. 131/D del 17.5.1996, secondo cui le regole contenute nel capo I (artt. 1/3) delle legge n. 241/1990, costituendo l'inderogabile base della disciplina giuridica comune ad ogni manifestazione di svolgimento dell'azione amministrativa, si estendono anche all'attività dell'Amministrazione finanziaria (in Il Fisco 1996, 34, 8320).

L'obbligo di motivazione per tutti gli atti dell'amministrazione finanziaria è stato poi previsto espressamente dall'art. 7, Statuto del Contribuente, il quale ha sancito (richiamando l'art. 3, L. n. 241/90) in modo chiaro ed inequivoco che "...gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati...indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione...".

Il difetto di motivazione ed il vizio che ne deriva sono tanto più evidenti ove si consideri che l'atto di irrogazione sanzioni è fondato su redatto da....., che l'Ufficio avrebbe dovuto esaminare e vagliare criticamente, recependone e facendone propri, mediante adeguata motivazione, i rilievi in esso contenuti eventualmente ritenuti fondati.

Orbene, l'Ufficio non solo ha recepito pedissequamente quanto contenuto del predetto, ma non l'ha addirittura allegato all'atto impugnato, come invece è stabilito dallo stesso art. 7, Statuto del contribuente, il quale espressamente prevede che "se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama".

Ma v'è di più.

Per quanta riguardo il meccanismo di calcolo applicato nell'irrogazione della sanzione, quantificata in €....., l'atto impugnato si limita a richiamare una nota prot. n..... del Ministero del lavoro e delle Politiche Sociali – Direzione provinciale del Lavoro di, con la quale sarebbe stato determinato il “costo del lavoro”.

Ebbene, tale nota non risulta allegata all'atto impugnato, in ciò concretando sia la violazione dell'art. 7 dello Statuto del Contr. cit., sia del diritto alla difesa del ricorrente, che non ha modo di verificare la correttezza e l'esattezza dell'operato dell'Ufficio.

Inoltre tale generico riferimento non risulta conforme alle specifiche previsioni normative in ordine alla quantificazione delle sanzioni e non esplicita le ragioni di fatto e le risultanze istruttorie che hanno portato alla quantificazione del costo del lavoro ed alla susseguente applicazione della sanzione

- 6) Violazione di legge: art. 12 D. L.vo 472/1997

In via estremamente gradata, dovrebbe comunque farsi applicazione del regime previsto dall'articolo 12 D.L.vo 472/1997 in tema di illecito continuato. Dal momento, infatti, che l'impiego di lavoratori irregolari comporta la violazione degli obblighi del datore di lavoro in qualità di sostituto d'imposta (effettuazione della ritenuta e dichiarazione), le sanzioni connesse a tali violazioni dovrebbero essere soggette al c. 2 dell'art. 12, che prevede il cumulo giuridico delle sanzioni nel caso di illecito continuato. Ove l'Amministrazione abbia dunque irrogato sanzioni per il lavoro irregolare e poi per la violazioni degli obblighi propriamente fiscali, codesta On.le Commissione dovrebbe

rideterminare la sanzione complessiva, tenendo conto delle sanzioni già irrogate.

E, quindi, il cumulo giuridico di cui all'art. 12 cit. dovrebbe conglobare tutte le varie sanzioni tributarie a vario titolo emergenti nell'illecito continuato, con l'evidente attenuazione del complessivo carico sanzionatorio.

SULL'ISTANZA INCIDENTALI DI SOSPENSIONE.

La Società ricorrente chiede la sospensione dell'atto impugnato ai sensi e per gli effetti dell'art. 47, D.lgs n.546/1992.

Quanto al fumus boni iuris, si richiamano tutti i motivi dedotti in ricorso.

Quanto al periculum in mora, si evidenzia che l'ingente ed esorbitante entità della sanzione irrogata è di importo tale da non consentire alla Società il pronto reperimento delle risorse di danaro liquido per far fronte al pagamento.

Tale carenza di liquidità, pur in presenza di una realtà aziendale quantomai solida dovrebbe portare la Società ricorrente a far ricorso al credito, che in tale contingenza non sarebbe di facile reperibilità, ragion per cui potrebbe rischiare di vedere seriamente compromessa la propria situazione economico - finanziaria, con il conseguenziale compromesso per la stabilità dei rapporti di lavoro in corso con i propri dipendenti e con susseguente inevitabile diminuzione del livello occupazionale.

Conseguentemente l'ingiusta ed illegittima esecuzione esattoriale comporterebbe un tale discredito commerciale (considerate anche le entità delle somme) da concretare per la Società il rischio del fallimento.

Tanto premesso, si conclude affinché l'On.le Commissione adita, previa sospensione cautelare del provvedimento impugnato, voglia: - 1) annullare, siccome illegittimo, l'impugnato provvedimento sanzionatorio, ovvero dichiararlo infondato; - 2) in via gradata, rideterminare le sanzioni come di Giustizia; - 3) in ogni caso, con vittoria delle spese di giudizio.

Con il presente atto si producono: 1) copia dell'atto impugnato

....., li.....

Dott.....

PROCURA

Rappresenti e difenda la soc....., in persona dell'Amministratore-legale rappresentante sig., nel presente giudizio, in ogni fase e grado e con le più ampie facoltà, il dott..... Si elegge domicilio presso il suo studio, in, alla via

Sig.....

per autentica

Dott.....