

CORTE COSTITUZIONALE

Ordinanza **34/2006** (ECLI:IT:COST:2006:34)

Giudizio: **GIUDIZIO DI LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE IN VIA INCIDENTALI**

Presidente: **MARINI** - Redattore: **DE SIERVO**

Udienza Pubblica del ; Decisione del **23/01/2006**

Deposito del **01/02/2006**; Pubblicazione in G. U. **08/02/2006**

Norme impugnate: Art. 3, c. 3° e 5°, decreto legge 22/02/2002, n. 12, convertito con modificazioni in legge 23/04/2002, n. 73.

Massime: **30121 30122 30123**

Atti decisi: **ord. 1 e 281/2005**

ORDINANZA N. 34 ANNO 2006

LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori: Presidente: Annibale MARINI; Giudici: Franco BILE, Giovanni Maria FLICK, Francesco AMIRANTE, Ugo DE SIERVO, Romano VACCARELLA, Paolo MADDALENA, Alfio FINOCCHIARO, Alfonso QUARANTA, Franco GALLO, Luigi MAZZELLA, Gaetano SILVESTRI, Sabino CASSESE, Maria Rita SAULLE, Giuseppe TESAURO,

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

nei giudizi di legittimità costituzionale dell'articolo 1, commi 3 e 5 (*recte*: art. 3, commi 3 e 5), del decreto-legge 22 febbraio 2002, n. 12 (Disposizioni urgenti per il completamento delle operazioni di emersione di attività detenute all'estero e di lavoro irregolare), convertito con modificazioni in legge 23 aprile 2002 n. 73 (Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 22 febbraio 2002, n. 12, recante disposizioni urgenti per il completamento delle operazioni di emersione di attività detenute all'estero e di lavoro irregolare), promossi con ordinanze del 13 luglio 2004 dalla Commissione tributaria provinciale di Caltanissetta sul ricorso proposto da HIGHLANDER di Dolcemascolo Sergio & C. s.n.c. contro l'Agenzia delle entrate di Caltanissetta e del 7 febbraio 2005 dalla Commissione tributaria provinciale di Firenze sui ricorsi riuniti proposti da STAM di Gremontieri Oriano & C. s.n.c. ed altri contro l'Agenzia delle entrate - Ufficio di Borgo San Lorenzo, iscritte ai nn. 1 e 281 del registro ordinanze 2005 e pubblicate nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica nn. 6 e 22 prima serie

speciale, dell'anno 2005.

Visti gli atti di intervento del Presidente del Consiglio dei ministri;

udito nella camera di consiglio del 16 novembre 2005 il Giudice relatore Ugo De Siervo.

Ritenuto che la Commissione tributaria provinciale di Caltanissetta, con ordinanza del 13 luglio 2004, ha sollevato questioni di legittimità costituzionale dell'art. 1, commi 3 e 5 (*recte*: art. 3, commi 3 e 5), del decreto-legge 22 febbraio 2002, n. 12 (Disposizioni urgenti per il completamento delle operazioni di emersione di attività detenute all'estero e di lavoro irregolare), convertito in legge dall'art. 1 della legge 23 aprile 2002, n. 73, in relazione agli artt. 3, 24 e 25 della Costituzione;

che il rimettente premette che il legale rappresentante di una società in nome collettivo ha proposto opposizione avverso l'avviso di irrogazione della sanzione, determinata in 66.518,00 euro, emesso dall'Ufficio delle entrate di Caltanissetta in data 27 settembre 2003, in applicazione dell'art. 1, comma 3, (*recte*: art. 3, comma 3) del decreto-legge n. 12 del 2002;

che tale sanzione era stata comminata in seguito ad un'ispezione effettuata dall'INPS, nel corso della quale era stata accertata la presenza, nell'azienda, di tre lavoratori subordinati irregolari;

che il giudice *a quo* sostiene che l'art. 3, comma 3, del decreto-legge n. 12 del 2002, nel determinare le modalità di quantificazione della sanzione per l'impiego di lavoratori dipendenti non risultanti dalle scritture o da altra documentazione obbligatoria, sarebbe in contrasto con l'art. 3 Cost., sia in quanto privo «di intrinseca ragionevolezza», sia in quanto comporterebbe trattamenti sanzionatori diversi per situazioni identiche;

che tale disposizione, nel rapportare l'entità della sanzione al periodo compreso tra l'inizio dell'anno e la data della contestazione, sarebbe ingiustificatamente penalizzante per coloro nei cui confronti la contestazione sia effettuata alla fine dell'anno rispetto a coloro che abbiano ricevuto tale contestazione nei primi mesi dell'anno;

che il rimettente rileva che il comma 5 della disposizione censurata attribuisce la competenza ad irrogare la suddetta sanzione all'Agenzia delle entrate, la quale vi procede secondo le modalità di cui al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 (Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'art. 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n. 662), fatta eccezione per le previsioni dell'art. 16, comma 2, del medesimo decreto;

che tale previsione, oltre a porsi in contrasto con l'art. 7 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente), violerebbe l'art. 24 Cost., dal momento che, irragionevolmente, non consentirebbe all'interessato di conoscere i dati di fatto e gli atti giustificativi della contestazione, incidendo in tal modo sul diritto di difesa;

che la disposizione censurata violerebbe, inoltre, l'art. 25 Cost., «laddove attribuisce la competenza per la irrogazione della sanzione all'Ufficio delle entrate», dal momento che tale sanzione, benché autonoma, sarebbe riconducibile alla «violazione di norme previdenziali e sul lavoro» per le quali è prevista la diversa competenza del giudice ordinario del lavoro, con la conseguenza che si determinerebbe una «indebita sottrazione del trasgressore al giudice naturale all'uopo già costituito»;

che la attribuzione della cognizione delle relative controversie alle commissioni tributarie determinerebbe, altresì, una ulteriore violazione dell'art. 24 Cost., dal momento che nei procedimenti avanti a tali giudici sarebbe vietato dedurre prove testimoniali (art. 7 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, recante «Disposizioni sul processo tributario in

attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413») e non sarebbe consentito produrre atti e documenti non esibiti in sede di contestazione o di redazione del verbale ispettivo (art. 32, comma 3, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, recante «Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi»);

che il rimettente, infine, ritiene che le questioni prospettate siano rilevanti ai fini della decisione del ricorso oggetto del giudizio *a quo*;

che è intervenuto nel giudizio il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, che ha eccepito, innanzitutto, l'inammissibilità delle questioni sollevate dalla Commissione tributaria di Caltanissetta, sia perché essa avrebbe omesso di ricostruire i fatti di causa, con conseguente carenza di motivazione sulla rilevanza della questione, sia in quanto le censure prospettate sarebbero del tutto generiche, poiché prive di «qualsiasi concreta motivazione in ordine alla non manifesta infondatezza della questione»;

che, nel merito, l'Avvocatura osserva in primo luogo che la previsione di una sanzione ulteriore, dotata di adeguata forza dissuasiva, sarebbe giustificata sia dalla esigenza di favorire l'emersione del lavoro irregolare che avrebbe effetti negativi sulla tutela dei diritti fondamentali costituzionalmente garantiti, sia dalla necessità di contrastare un fenomeno che, attraverso l'evasione fiscale e contributiva, determina l'indebolimento del meccanismo di finanziamento ed erogazione dei servizi pubblici e di assistenza fiscale;

che il meccanismo di quantificazione della sanzione previsto dall'art. 3, comma 3, del decreto-legge n. 12 del 2002 consentirebbe di ovviare alle difficoltà di individuazione degli esatti termini temporali del rapporto lavorativo irregolare e di neutralizzare condotte elusive e che, comunque, il legislatore avrebbe ampia discrezionalità nella determinazione delle sanzioni;

che, conseguentemente, le censure relative all'art. 3, comma 3, sarebbero infondate;

che infondata sarebbe, altresì, la lamentata violazione dell'art. 24 Cost. ad opera dell'art. 3, comma 5, il quale riguarderebbe soltanto il momento della irrogazione della sanzione e sarebbe giustificato da un'esigenza di snellezza, in considerazione del fatto che, comunque, la violazione sarebbe già stata accertata, nei suoi elementi di fatto, dalla contestazione contenuta nel verbale che costituirebbe «l'unico fondamento dell'atto sanzionatorio» e che sarebbe già noto alla parte;

che anche la censura sollevata in relazione all'art. 25 Cost. sarebbe destituita di ogni fondamento, dal momento che il legislatore potrebbe liberamente individuare l'organo amministrativo competente alla irrogazione delle sanzioni, mentre il regime delle impugnazioni sarebbe conseguente a tale individuazione;

che, nel caso di specie, la scelta del legislatore non sarebbe palesemente illogica e, d'altra parte, anche nel giudizio avanti alle commissioni tributarie, così come avanti al giudice ordinario, il cittadino godrebbe delle garanzie connesse al diritto di difesa;

che la Commissione tributaria provinciale di Firenze ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 3, comma 3, della legge n. 73 del 2002 (*recte*: dell'art. 3, comma 3, del decreto-legge n. 12 del 2002), in relazione agli artt. 25 e 102 Cost.;

che il rimettente riferisce di essere chiamato a decidere sul ricorso proposto dal legale rappresentante e dal socio amministratore di una società in nome collettivo avverso l'atto con cui l'Agenzia delle entrate di Borgo S. Lorenzo aveva irrogato la sanzione amministrativa di euro 23.361,98, in ragione dell'impiego di lavoratori dipendenti non risultanti dalle scritture obbligatorie e la cui presenza era stata riscontrata nei locali dell'azienda nel corso di

un'ispezione svolta da ispettori dell'INPS;

che gli opposenti, oltre a contestare la nullità dell'atto impugnato per insussistenza del presupposto impositivo, hanno eccepito l'illegittimità costituzionale dell'art. 3, comma 3, del decreto-legge n. 12 del 2002, per violazione degli artt. 3 e 27 Cost., nonché il difetto di giurisdizione delle commissioni tributarie;

che, ciò premesso, il giudice *a quo* sostiene che la sanzione prevista dalla norma in questione sarebbe correlata ad una «violazione di natura contributiva/lavorativa» la cui contestazione sarebbe affidata agli organi preposti ai controlli in materia fiscale, contributiva e del lavoro, mentre competente ad irrogare la sanzione sarebbe l'Agenzia delle entrate;

che, tuttavia, tale ufficio non sarebbe in grado di definire e motivare alcuni aspetti rilevanti della sanzione, quali il calcolo del costo del lavoro e l'inquadramento contrattuale del lavoratore sulla cui base è quantificata la sanzione, che sarebbero decisi da un altro organo, con conseguente lesione del diritto di difesa del ricorrente e impossibilità per la commissione tributaria «di svolgere la propria funzione»;

che queste «disfunzioni» sarebbero conseguenza del fatto che alle commissioni tributarie verrebbero assegnate competenze in contrasto con quelle loro proprie che sarebbero di natura esclusivamente tributaria;

che, infatti, se, da un lato, l'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992 indica quale oggetto della giurisdizione tributaria anche le sanzioni amministrative «comunque irrogate» da uffici finanziari, d'altro canto - ad avviso del rimettente - ciò dovrebbe valere solo per le sanzioni «attinenti e/o correlate alla materia tributaria che rappresenta l'area caratteristica ed esclusiva della giurisdizione»;

che il superamento di tale limite determinerebbe la violazione del principio del giudice naturale precostituito per legge sancito dall'art. 25 Cost. e del divieto di istituire giudici speciali posto dall'art. 102 Cost., secondo quanto chiarito anche da questa Corte con l'ordinanza n. 144 del 1998, la quale avrebbe affermato che i giudici tributari costituiscono "organi speciali di giurisdizione" preesistenti all'entrata in vigore della Costituzione e che il legislatore può sottoporre a revisione, modificandone anche le competenze, «purché resti fermo il nocciolo originario delle competenze stesse e cioè quelle in materia tributaria»;

che è intervenuto in giudizio il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, che ha eccepito l'inammissibilità della questione, dal momento che il rimettente non avrebbe previamente accertato l'impossibilità di dare della disposizione censurata una interpretazione diversa e costituzionalmente corretta;

che, in ogni caso, sostiene la difesa erariale, la questione avrebbe ad oggetto una norma già dichiarata costituzionalmente illegittima dalla Corte con la sentenza n. 144 del 2005.

Considerato che la Commissione tributaria provinciale di Caltanissetta censura l'art. 3, commi 1 e 5, del decreto-legge 22 febbraio 2002, n. 12 (Disposizioni urgenti per il completamento delle operazioni di emersione di attività detenute all'estero e di lavoro irregolare), convertito in legge dall'art. 1 della legge 23 aprile 2002, n. 73;

che la Commissione tributaria provinciale di Firenze, pur censurando formalmente l'art. 3, comma 3, del medesimo decreto, tuttavia, sostanzialmente denuncia il comma 5 di tale articolo, dal momento che lamenta la attribuzione all'Agenzia delle entrate della competenza ad irrogare la sanzione da essa prevista;

che, pertanto, stante la parziale identità delle questioni prospettate dai rimettenti, deve essere disposta la riunione dei relativi giudizi;

che entrambi i giudici *a quibus*, dalla attribuzione alla Agenzia delle entrate della competenza ad applicare la sanzione per l'impiego di lavoratori irregolari prevista dall'art. 3 del d.l. n. 12 del 2002, deducono la conseguenza che sussisterebbe la giurisdizione del giudice tributario a conoscere delle controversie concernenti tale sanzione, dal momento che l'art. 2 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), così come modificato dall'art. 12 della legge 28 dicembre 2001, n. 448 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato - legge finanziaria 2002), attribuirebbe a tale giudice la cognizione delle controversie concernenti «le sanzioni amministrative comunque irrogate da uffici finanziari»;

che, tuttavia, i rimettenti affermano espressamente che la sanzione introdotta dal decreto-legge n. 12 del 2002 sarebbe connessa a violazioni di norme previdenziali e del lavoro, e pertanto, essi stessi sembrano escludere che detta sanzione inerisca alla materia dei tributi;

che, addirittura, la Commissione tributaria provinciale di Firenze richiama la giurisprudenza costituzionale concernente la giurisdizione tributaria e, specificamente, l'ordinanza n. 144 del 1998 nella quale questa Corte, pur riconoscendo al legislatore, con riguardo alle giurisdizioni speciali preesistenti alla Costituzione, il potere discrezionale di «sopprimerle come di trasformarle e riordinarle, o di ristrutturarle nuovamente, anche nel funzionamento e nella procedura», ha individuato, quale limite a tale potere quello di «non snaturare (in quanto elemento essenziale e caratterizzante della giurisdizione speciale) le materie attribuite alla loro rispettiva competenza», materie che, con riguardo al giudice tributario, sono state individuate in quelle riconducibili alle «controversie tributarie»;

che i giudici *a quibus* hanno ommesso di trarre da tali premesse le dovute conseguenze interpretative, valorizzando, in particolare, la natura tributaria del rapporto cui deve ritenersi imprescindibilmente collegata la giurisdizione del giudice tributario, e limitandosi, invece, a considerare il solo dato formale e soggettivo, relativo all'ufficio competente ad irrogare la sanzione;

che, in definitiva, i rimettenti non hanno compiuto il doveroso tentativo di verificare la possibilità di seguire una interpretazione diversa da quella da essi accolta e, pertanto, sono venuti meno all'onere che incombe su ogni giudice di esplorare eventuali interpretazioni conformi a Costituzione prima di sollevare questioni di legittimità costituzionale davanti a questa Corte;

che, alla luce di quanto precede, la questione concernente l'art. 3, comma 5, del decreto-legge n. 12 del 2002, in relazione alla asserita attribuzione alle Commissioni tributarie della giurisdizione sugli atti di irrogazione delle sanzioni ivi contemplate, deve essere dichiarata manifestamente inammissibile;

che la Commissione tributaria di Caltanissetta ha, altresì, sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 3, comma 3, del decreto-legge n. 12 del 2002, in relazione all'art. 3 Cost., nella parte in cui determina le modalità di quantificazione della sanzione per l'impiego di lavoratori dipendenti non risultanti dalle scritture o da altra documentazione obbligatoria;

che, successivamente all'ordinanza di rimessione, questa Corte, con sentenza n. 144 del 2005, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale della 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», affermando che il meccanismo di tipo presuntivo previsto dalla norma censurata, con finalità di ulteriore inasprimento della sanzione, determina la lesione del diritto di difesa, in quanto preclude all'interessato ogni possibilità di provare circostanze che attengono alla propria effettiva condotta, idonee ad incidere sulla entità della sanzione che dovrà subire, determinando, altresì, l'irragionevole

equiparazione, ai fini dell'applicazione della sanzione, di situazioni tra loro diseguali, con riferimento a soggetti che utilizzano i lavoratori irregolari da momenti diversi e per i quali la constatazione della violazione sia, in ipotesi, avvenuta nella medesima data;

che, pertanto, con riguardo a tale questione, deve essere disposta la restituzione degli atti al giudice rimettente, per un nuovo esame della rilevanza alla luce del mutato quadro normativo;

che la Commissione tributaria di Caltanissetta ha, infine, sollevato, in relazione all'art. 24 Cost., questione di legittimità costituzionale dell'art. 3, comma 5, del decreto-legge n. 12 del 2002, nella parte in cui - nel disporre che l'Agenzia delle entrate irroghi la sanzione di cui al comma 3 secondo le modalità previste dal d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 (Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'art. 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n. 662) - esclude esplicitamente l'applicazione dell'art. 16, comma 2, del medesimo decreto;

che il citato art. 16 disciplina il procedimento di irrogazione delle sanzioni amministrative connesse a violazioni di norme tributarie, prevedendo, al comma 2, la necessità che l'organo procedente effettui la previa notifica dell'atto di contestazione della relativa violazione «con indicazione, a pena di nullità, dei fatti attribuiti al trasgressore, degli elementi probatori, delle norme applicate, dei criteri che ritiene di seguire per la determinazione delle sanzioni e della loro entità nonché dei minimi edittali previsti dalla legge per le singole violazioni»;

che l'esclusione della applicazione di tale disposizione, lungi dal costituire un'irragionevole limitazione del diritto di difesa, trova la propria giustificazione nell'esigenza di semplificazione del procedimento di irrogazione della sanzione prevista dall'art. 3, comma 3, del decreto-legge n. 12 del 2002, nonché nella circostanza che gran parte degli elementi che di regola sono portati a conoscenza del destinatario tramite l'atto di contestazione, nel caso in esame sono da quello già conosciuti, per essere emersi nel corso dell'ispezione svolta dagli organi accertatori nei locali dell'azienda e per essere documentati nel relativo verbale;

che, pertanto, la disposizione censurata non determina alcuna violazione del diritto di difesa, tenuto anche conto del fatto che essa disciplina una fase pre-giurisdizionale e non limita in alcun modo il ricorso all'autorità giudiziaria avverso il provvedimento di irrogazione della sanzione;

che, in conclusione, la questione si rivela manifestamente infondata.

Visti gli articoli 26, secondo comma, della legge 11 marzo 1953, n. 87, e 9, comma 2, delle norme integrative per i giudizi davanti alla Corte costituzionale.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

riuniti i giudizi,

dichiara la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale dell'art. 3, comma 5, del decreto-legge 22 febbraio 2002, n. 12 (Disposizioni urgenti per il completamento delle operazioni di emersione di attività detenute all'estero e di lavoro irregolare), convertito in legge dall'art. 1 della legge 23 aprile 2002, n. 73, sollevata, in relazione agli artt. 24, 25 e 102 della Costituzione, dalla Commissione tributaria di Caltanissetta e dalla Commissione

tributaria di Firenze, con le ordinanze indicate in epigrafe;

dichiara la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 3, comma 5, del decreto-legge n. 12 del 2002, sollevata, in relazione all'art. 24 Cost., dalla Commissione tributaria di Caltanissetta, con l'ordinanza indicata in epigrafe;

ordina la restituzione degli atti alla Commissione tributaria di Caltanissetta, limitatamente alla questione di legittimità costituzionale dell'art. 3, comma 3, del citato decreto-legge n. 12 del 2002, sollevata con l'ordinanza indicata in epigrafe.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 23 gennaio 2006.

F.to:

Annibale MARINI, Presidente

Ugo DE SIERVO, Redattore

Giuseppe DI PAOLA, Cancelliere

Depositata in Cancelleria l'1 febbraio 2006.

Il Direttore della Cancelleria

F.to: DI PAOLA

Le sentenze e le ordinanze della Corte costituzionale sono pubblicate nella prima serie speciale della Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana (a norma degli artt. 3 della legge 11 dicembre 1984, n. 839 e 21 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 1985, n. 1092) e nella Raccolta Ufficiale delle sentenze e ordinanze della Corte costituzionale (a norma dell'art. 29 delle Norme integrative per i giudizi davanti alla Corte costituzionale, approvate dalla Corte costituzionale il 16 marzo 1956).

Il testo pubblicato nella Gazzetta Ufficiale fa interamente fede e prevale in caso di divergenza.