

SENTENZA N. 144

ANNO 2005

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori:

- Fernanda	CONTRI	Presidente
- Guido	NEPPI MODONA	Giudice
- Piero Alberto	CAPOTOSTI	"
- Annibale	MARINI	"
- Franco	BILE	"
- Giovanni Maria	FLICK	"
- Francesco	AMIRANTE	"
- Ugo	DE SIERVO	"
- Romano	VACCARELLA	"
- Paolo	MADDALENA	"
- Alfio	FINOCCHIARO	"
- Alfonso	QUARANTA	"
- Franco	GALLO	"

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nei giudizi di legittimità costituzionale dell'articolo 3, comma 3, 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 23 aprile 2002, n. 73 (*Conversione in legge, con modificazioni, del D.L. 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 25 marzo 2004 dalla Commissione tributaria provinciale di Perugia, del 14 aprile 2004 dalla Commissione tributaria provinciale di Bologna, del 25 marzo e del 18 maggio 2004 dalla Commissione tributaria provinciale di Perugia, rispettivamente iscritte ai nn. 506, 650, 676 e 694 del registro ordinanze 2004 e pubblicate nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica nn. 23, 32, 33 e 35, prima serie speciale, dell'anno 2004.

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

udito nella camera di consiglio del 9 febbraio 2005 il Giudice relatore Ugo De Siervo.

Ritenuto in fatto

1. – Con due ordinanze pronunciate entrambe in data 25 marzo 2004, la Commissione tributaria provinciale di Perugia ha sollevato, in relazione agli articoli 3 e 24 della Costituzione, questione di legittimità costituzionale dell'art. 3, comma 3, 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, con modificazioni, dall'art. 1 della legge 23 aprile 2002, n. 73.

In punto di fatto, il rimettente premette di essere stato investito del ricorso avverso l'atto della Agenzia delle entrate-Ufficio di Foligno, con cui era stata irrogata la sanzione prevista dall'art. 3, comma 3, del decreto-legge n. 12 del 2002 nei confronti del titolare di una ditta, per l'utilizzo di lavoratori irregolari. A seguito degli accessi ispettivi, effettuati rispettivamente in data 18 ottobre 2002 (r.o. n. 506 del 2004) e 11 marzo 2003 (r.o. n. 676 del 2004) da parte dell'INPS, l'Agenzia delle entrate aveva determinato il costo del lavoro per ciascun lavoratore, con riferimento al periodo decorrente dal 1° gennaio alla data di contestazione della violazione e, ai sensi dell'art. 3 del decreto-legge n. 12 del 2002, aveva fissato la sanzione nella misura minima pari al 200% del costo del lavoro come prima calcolato.

Con motivazioni di contenuto pressoché identico, la Commissione tributaria dubita della legittimità costituzionale di tale norma, la quale punisce l'utilizzo di lavoratori non risultanti dalle scritture o da altra documentazione obbligatorie con la sanzione amministrativa dal 200% al 400% 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. Il giudice *a quo* ritiene, infatti, che l'art. 3, comma 3, del decreto-legge n. 12 del 2002 contrasti con l'art. 3 Cost., in quanto, nel fare riferimento all'inizio dell'anno per la determinazione della sanzione, equiparerebbe irragionevolmente situazioni tra loro diverse, come ad esempio nel caso in cui un accertamento sia effettuato in un tempo vicino all'inizio dell'anno, rispetto ad altro che intervenga verso la fine dell'anno, malgrado che il periodo lavorativo irregolare potrebbe essere di fatto della stessa durata. In queste diverse circostanze, infatti, l'entità delle sanzioni sarebbe differente nonostante la medesima gravità delle violazioni cui si riferiscono.

La disposizione censurata violerebbe altresì il diritto di difesa garantito dall'art. 24 Cost., in quanto porrebbe una presunzione assoluta «nel senso che l'irregolarità del rapporto deve farsi necessariamente risalire all'inizio dell'anno», mentre sarebbe esclusa la possibilità di provare che il rapporto di lavoro è insorto in data diversa.

Quanto alla rilevanza della questione, il rimettente afferma che il ricorrente avrebbe allegato e prodotto documentazione per dimostrare che il rapporto di lavoro era stato instaurato non il 1° gennaio dell'anno in cui è stata constatata la violazione, bensì nel mese di agosto del 2002.

2. – Anche la Commissione tributaria provinciale di Bologna, con ordinanza in data 14 aprile 2004, ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 3, comma 3, del decreto-legge n. 12 del 2002, in relazione agli artt. 3 e 24 Cost.

Riferisce il giudice *a quo* di essere chiamato a giudicare su di un ricorso promosso avverso l'atto con cui l'Agenzia delle entrate di Bologna ha irrogato la sanzione di cui al citato art. 3, a seguito dell'accertamento – eseguito in data 26 novembre 2002 – presso la società ricorrente, dell'impiego di un lavoratore che non risultava iscritto nei libri obbligatori. La società ricorrente,

nel chiedere l'annullamento dell'atto, contestava l'illegittimità della sanzione irrogata in quanto sarebbe stata inflitta in violazione degli artt. 6 e 7 del 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*), in relazione all'art. 10 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (*Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente*), dal momento che l'amministrazione finanziaria non avrebbe tenuto conto delle peculiari cause di non punibilità ivi previste e della manifesta sproporzione tra l'entità della imposizione cui la sanzione si riferisce e la sanzione inflitta. Inoltre, eccepiva l'illegittimità costituzionale dell'art. 3, comma 3, del decreto-legge n. 12 del 2002, per disparità di trattamento sanzionatorio di situazioni identiche tra loro. Nel giudizio *a quo* si era costituita l'Agenzia delle entrate deducendo che la società non aveva proposto difesa in merito alla sanzione, la quale, peraltro, era stata irrogata dopo la scadenza del termine fissato per la eventuale regolarizzazione della irregolarità accertata.

Ciò premesso, la Commissione tributaria ritiene non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 3, comma 3, del decreto-legge n. 12 del 2002 in relazione all'art. 3 Cost. Ad avviso della rimettente, infatti, la norma censurata creerebbe una evidente e ingiustificata disparità di trattamento a seconda della data in cui venga effettuato l'accertamento della violazione, ossia all'inizio, ovvero alla fine dell'anno, prescindendosi del tutto dalla effettiva durata del lavoro irregolare, cioè della condotta anti-giuridica. In tal modo, l'ammontare della sanzione verrebbe a dipendere non già da un fatto di carattere oggettivo e verificabile, bensì dalla data di accesso dell'organo ispettivo e dunque da un fatto volontario e discrezionale.

La disposizione censurata contrasterebbe altresì con il principio di proporzionalità tra la sanzione e la entità e gravità della violazione commessa, nonché con l'art. 24 Cost., in quanto non ammetterebbe la prova della effettiva durata del lavoro irregolare.

Da ciò conseguirebbe anche la "irrazionalità e l'ingiustizia di una sanzione" che non terrebbe in alcun conto delle circostanze del caso concreto.

In ordine alla rilevanza della questione, il rimettente osserva che nel giudizio *a quo* la società ricorrente avrebbe dedotto che l'impiego del lavoratore irregolare sarebbe iniziato proprio lo stesso giorno dell'accertamento e che la prestazione lavorativa avrebbe dovuto avere la durata di una sola ora al giorno per complessive cinque ore settimanali.

3. – Con ordinanza in data 18 maggio 2004, la Commissione tributaria provinciale di Perugia ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 3, lettera c), numero 4, del d.lgs. n. 12 del 2002 (*recte*: dell'art. 3, comma 3, del decreto-legge n. 12 del 2002), convertito nella legge n. 73 del 2002, in relazione agli artt. 3 e 24 Cost.

Il rimettente riferisce di essere chiamato a decidere su un ricorso avverso il provvedimento con cui l'Agenzia delle entrate di Perugia ha irrogato la sanzione prevista dall'art. 3, comma 3, del decreto-legge n. 12 del 2002 in relazione alla utilizzazione di quattro lavoratori effettuata omettendo le comunicazioni obbligatorie, accertata a seguito di accesso ispettivo eseguito in data 17 ottobre 2002.

Su conforme eccezione del ricorrente, il giudice *a quo* ritiene non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale di tale norma.

In via preliminare, osserva che la sanzione amministrativa in parola, «sebbene non correlata al mancato pagamento o all'inosservanza di un obbligo tributario, si aggiunge al sistema sanzionatorio contenuto nei decreti legislativi 18 dicembre 1997, n. 471 e 473». In relazione a tale sanzione sussisterebbe la giurisdizione delle commissioni tributarie, dal momento che, ai sensi dell'art. 3, comma 4, del decreto-legge n. 12 summenzionato, competente ad irrogare la sanzione è l'Agenzia delle entrate. Infatti, ad avviso del rimettente, l'art. 12, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 448 (*Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge finanziaria 2002*), individuerrebbe l'oggetto della giurisdizione tributaria, in via principale, nei tributi di ogni genere e nelle correlative sanzioni, e «in via residuale in ordine all'organo (Agenzia delle entrate) che irroga una sanzione amministrativa in ordine ad infrazioni commesse in violazione di norme di svariato contenuto e non necessariamente attinenti a tributi». Il richiamo contenuto nel comma 5 dell'art. 3 del decreto-legge n. 12 del 2002 ai principi contenuti nel d.lgs. n. 472 del 1997 in materia di sanzioni amministrative tributarie sarebbe necessario, posto che le fattispecie introdotte «non sono caratterizzate dalla commissione di un fatto in violazione di norme tributarie».

Nel merito, la Commissione tributaria sostiene che la disposizione censurata contrasterebbe con il principio di uguaglianza in quanto farebbe dipendere l'entità della sanzione non già dalla gravità della violazione, bensì dal momento in cui è stata accertata, "con l'assurda conseguenza di comminare la minima pena al fatto accertato all'inizio dell'anno anche se più grave oggettivamente di altro".

Sarebbe inoltre violato l'art. 24 Cost. dal momento che la presunzione assoluta contenuta nella norma comprimerebbe il diritto di difesa in ordine alla consistenza dell'illecito.

4. – In tutti i giudizi è intervenuto il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, la quale ha concluso per "l'inammissibilità e/o la manifesta infondatezza delle questioni" prospettate.

5. – Nelle memorie depositate in prossimità della camera di consiglio, l'Avvocatura sostiene che la norma censurata si inserirebbe nel quadro delle misure introdotte dalla legge 18 ottobre 2001, n. 383 (*Primi interventi per il rilancio dell'economia*), per favorire l'emersione del lavoro irregolare, un fenomeno di notevole gravità che turba lo svolgimento della libera concorrenza tra imprese e la libera iniziativa economica tutelata dall'art. 41 Cost., contrastando altresì con le esigenze di tutela della sicurezza e della salute sul lavoro, nonché dell'assistenza sociale. Tale fenomeno avrebbe perciò effetti pregiudizievoli sui diritti individuali costituzionalmente garantiti dagli art. 35 e 36 Cost. e, attraverso l'evasione fiscale e contributiva che il lavoro irregolare comporta, determinerebbe «l'indebolimento del meccanismo di finanziamento ed erogazione dei servizi pubblici e di assistenza sociale».

La modalità di computo della sanzione contro cui si appuntano le critiche dei rimettenti avrebbe lo scopo di garantire l'effettività dell'irrogazione della sanzione, senza necessità di individuare l'esatta durata del rapporto lavorativo, al fine di evitare "un complesso e defatigante contenzioso".

Essa non sarebbe palesemente irrazionale in quanto libererebbe l'amministrazione finanziaria dall'onere di provare l'effettiva durata del rapporto. Peraltro la possibilità di graduare la sanzione tra il 200 e il 400 per cento consentirebbe di adeguarla alle eventuali risultanze probatorie.

Tali considerazioni troverebbero conferma in numerose pronunce di questa Corte, la quale avrebbe sempre riconosciuto un'ampia discrezionalità al legislatore nella quantificazione delle sanzioni, salvo il limite della ragionevolezza; e la giurisprudenza costituzionale avrebbe effettuato tale valutazione anche con riguardo a sanzioni ancorate a parametri "formali" piuttosto che al concreto disvalore della fattispecie, nonché a sanzioni determinate in misura fissa.

Considerato in diritto

1. – La Commissione tributaria provinciale di Perugia e la Commissione tributaria provinciale di Bologna, con quattro distinte ordinanze, dubitano della legittimità costituzionale, in relazione agli artt. 3 e 24 della Costituzione, dell'art. 3, comma 3, 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, il quale punisce l'impiego di lavoratori dipendenti non risultanti dalle scritture o altra documentazione obbligatorie, con la sanzione amministrativa dal 200% al 400% 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.

2. – Con rilievi sostanzialmente analoghi i rimettenti ritengono anzitutto che tale disposizione violerebbe, sotto diversi profili, l'art. 3 della Costituzione. La norma censurata, infatti, equiparerebbe irragionevolmente situazioni tra loro assolutamente diverse a causa del riferimento generalizzato al primo gennaio dell'anno in cui è stata accertata la violazione per la determinazione della sanzione, indipendentemente dalla concreta gravità della violazione.

Inoltre, essa creerebbe una evidente e ingiustificata disparità di trattamento a seconda della data in cui venga effettuato l'accertamento della violazione, prescindendosi, invece, dalla effettiva durata del lavoro irregolare, cioè della condotta antiggiuridica.

L'art. 3, comma 3, ancora, violerebbe il principio di proporzionalità tra la sanzione e la entità e gravità della violazione commessa.

Contrasterebbe, inoltre, con il principio di uguaglianza, facendo dipendere l'entità della sanzione non già dalla gravità della violazione, bensì dal momento in cui è stata accertata.

L'art. 3 del decreto-legge n. 12 del 2002 violerebbe, altresì, il diritto di difesa garantito dall'art. 24 della Costituzione, in quanto porrebbe una presunzione assoluta in ordine alla data di inizio del rapporto di lavoro irregolare, escludendo la possibilità di provare che esso è insorto in data diversa.

3. – In considerazione dell'identità della materia, nonché dei profili di illegittimità costituzionale fatti valere, i giudizi possono essere riuniti per essere decisi con unica pronuncia.

4. – Preliminarmente si deve osservare che la Commissione tributaria di Perugia, nell'ordinanza iscritta al n. 694 del registro ordinanze del 2004, affronta espressamente, risolvendola in senso positivo, la questione della sussistenza della giurisdizione del giudice tributario in ordine alle controversie concernenti la sanzione prevista dalla norma censurata.

Pur in presenza di orientamenti difformi di altre Commissioni tributarie, l'argomentazione svolta dal rimettente in ordine alla sussistenza della giurisdizione tributaria non appare

implausibile. Ciò è sufficiente, in questa sede, a far ritenere le questioni ammissibili. Infatti, secondo il costante orientamento di questa Corte, la carenza di giurisdizione del rimettente determina l'inammissibilità della questione di legittimità costituzionale esclusivamente quando essa sia manifesta, cioè tale da non ammettere discussione, o perché risulta chiaramente dalla legge, ovvero perché corrisponde ad un inequivoco orientamento giurisprudenziale (si vedano in tal senso [sentenze n. 291 del 2001](#) e [n. 179 del 1999](#); [ordinanza n. 167 del 1997](#)). Nessuna di queste circostanze ricorre nella fattispecie in esame, dal momento che dal dettato normativo non emerge *ictu oculi* il difetto di giurisdizione delle commissioni tributarie con riferimento alle controversie concernenti la sanzione prevista dalla disposizione censurata, né, d'altra parte, vi è un indirizzo giurisprudenziale univoco in tal senso.

5. – Nel merito, le questioni prospettate sono fondate nei limiti di seguito specificati.

6. – Il decreto-legge n. 12 del 2002 si inserisce nel quadro degli interventi normativi volti ad incentivare l'emersione del lavoro irregolare attraverso la previsione di agevolazioni di carattere fiscale e previdenziale. In particolare, il decreto, oltre ad apportare modifiche ed integrazioni alla legge 18 ottobre 2001, n. 383 (*Primi interventi per il rilancio dell'economia*), introduce una sanzione ulteriore, rispetto a quelle già previste, per l'utilizzo di lavoratori irregolari.

L'art. 3, comma 3, introdotto dalla legge di conversione n. 73 del 2002, stabilisce che «ferma restando l'applicazione delle sanzioni previste, l'impiego di lavoratori dipendenti non risultanti dalle scritture o altra documentazione obbligatorie, 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 dei vigenti contratti collettivi nazionali, per il periodo compreso tra l'inizio dell'anno e la data di constatazione della violazione».

Il trattamento sanzionatorio per l'impiego di lavoro irregolare viene così determinato con riferimento all'entità del costo del lavoro per ciascun lavoratore, computato in relazione al lasso di tempo intercorrente tra il primo gennaio dell'anno in cui è stata constatata la violazione e la data di tale accertamento. Su tale base, poi, l'Agenzia delle entrate – competente ad irrogare la sanzione, ai sensi dell'art. 3, comma 4, del decreto-legge n. 12 del 2002 – applica un aumento dal 200% al 400%, tenuto conto dei criteri indicati dall'art. 7 del 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*), al quale lo stesso art. 3, ultimo comma, rinvia.

Dunque, la base su cui viene quantificata la sanzione prescinde dalla durata effettiva del rapporto di lavoro per essere ancorata ad un meccanismo di tipo presuntivo.

Attraverso tale previsione il legislatore ha evidentemente inteso determinare un ulteriore inasprimento del trattamento sanzionatorio per coloro che continuano ad impiegare lavoratori irregolarmente, nonostante che siano stati introdotti meccanismi agevolati di varia natura per incentivare l'emersione del lavoro sommerso.

Non c'è dubbio che – come ha osservato l'Avvocatura dello Stato – la disposizione censurata sia funzionale all'esigenza di garantire l'effettività della sanzione senza porre a carico della amministrazione l'onere di fornire tutte le volte la prova della reale durata del rapporto irregolare. Ed è altrettanto indubbio che rientri nella discrezionalità del legislatore sia la

individuazione delle condotte punibili, sia anche la scelta e la quantificazione delle sanzioni, tanto penali che amministrative (cfr., *ex plurimis*, [sentenze n. 243](#), [n. 234](#) e [n. 172 del 2003](#)), con il limite, tuttavia, della non manifesta irragionevolezza (cfr. [ordinanza n. 297 del 1998](#)).

L'art. 3, comma 3, del decreto-legge n. 12 del 2002 prevede peraltro un meccanismo tale da non consentire al datore di lavoro di fornire la prova che il rapporto di lavoro irregolare ha avuto inizio in una data diversa da quella del primo gennaio dell'anno in cui è stata accertata la violazione, e che, dunque, ha avuto una durata inferiore rispetto a quella presunta dalla legge. Tale presunzione assoluta determina la lesione del diritto di difesa garantito dall'art. 24 della Costituzione, 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 (sulla rilevanza del potere di fornire la prova contraria ai fini di escludere la lesione del diritto di difesa, cfr. le [ordinanze n. 140 del 2003](#) e [n. 260 del 2000](#), nonché le [sentenze n. 444 del 1995](#), [n. 358 del 1994](#) e [n. 283 del 1987](#)).

Ciò determina, altresì, la irragionevole equiparazione, ai fini del trattamento sanzionatorio, di situazioni tra loro diseguali, quali quelle che fanno capo a soggetti che utilizzano lavoratori irregolari da momenti diversi e per i quali la constatazione della violazione sia in ipotesi avvenuta nella medesima data.

L'art. 3, comma 3, del decreto-legge n. 12 del 2002 è pertanto costituzionalmente illegittimo 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.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

riuniti i giudizi,

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 3, comma 3, 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, 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.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 4 aprile 2005.

Fernanda CONTRI, Presidente

Ugo DE SIERVO, Redattore

Depositata in Cancelleria il 12 aprile 2005.