

La giurisdizione sugli atti di irrogazione di sanzioni per l'impiego di «lavoro irregolare»: verso un contrasto tra Corti?*

Enrico Marella

1. Le due decisioni in commento affrontano l'interessante tema dell'attribuzione della giurisdizione in relazione all'atto di irrogazione delle sanzioni per l'impiego di lavoratori dipendenti «non risultanti dalle scritture o da altra documentazione», disciplinato dall'art. 3 d.l. 22-02-2002, n. 12 (conv. l. 23-04-2002, n- 73).

Tale norma, contenuta in un provvedimento teso ad agevolare l'emersione del «lavoro nero» e a combattere il mercato illecito del lavoro, prevede la competenza dell'Agenzia delle entrate all'irrogazione delle sanzioni in questione che siano state constatate dagli «organi preposti ai controlli in materia fiscale, contributiva e del lavoro»¹.

L'attribuzione della potestà sanzionatoria all'Agenzia delle entrate, se rapportata al vigente testo dell'art. 2 d.lgs. 546-1992, ha un certo peso nell'interpretazione della disciplina. Come noto, infatti, l'art. 2 cit., delimitando la giurisdizione dei giudici tributari, indica tra gli oggetti della stessa «le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari». Se si legano questi addendi, senza offrire rilevanza ad altri elementi (letterali e di principio), si può configurare l'attribuzione della giurisdizione alle Commissioni tributarie, sulla base di un vincolo di natura soggettiva, per cui la potestà sanzionatoria dell'Agenzia delle entrate implicherebbe la giurisdizione delle Commissioni tributarie, a prescindere dalla materia coinvolta.

2. Proprio lungo questa direttrice si muove l'ordinanza delle Sezioni unite in epigrafe.

La pronuncia discende da un regolamento di giurisdizione ex art. 41 c.p.c., nell'ambito di un giudizio promosso dinanzi all'A.g.o. (Tribunale di Taranto). La parte privata, vistasi notificare l'atto di irrogazione delle sanzioni che indicava come giudice competente la Commissione

tributaria, adiva comunque l'A.g.o., facendo ricorso all'art. 18 d.lg. 472-1997². Il Tribunale rigettava l'istanza di sospensione, manifestando dubbi intorno alla sussistenza della giurisdizione.

I giudici della Corte di cassazione, pur ricordando che la giurisprudenza delle stesse Sezioni unite ha affermato che sussiste giurisdizione delle Commissioni tributarie in materia sanzionatoria solo ove lo stesso giudice sia competente a conoscere «dell'obbligo o dovere la cui violazione dà luogo alla sanzione», e pur riconoscendo che alle sanzioni per l'utilizzo di lavoro irregolare non può attribuirsi in alcun modo una natura tributaria, sostengono la sussistenza della giurisdizione delle commissioni tributarie sulla base di tre argomenti.

In primo luogo, la Corte sostiene la necessaria prevalenza del dato letterale e in specie di quello stralcio dell'art. 2 d.lgs. 546-1992 citato sopra che determinerebbe così un'area residuale di giurisdizione, delimitata con riguardo al soggetto dotato di potestà impositiva, «in ordine ad infrazioni commesse in violazione di norme di svariato contenuto, *non necessariamente attinenti a tributi*» (corsivo nostro).

In secondo luogo, si conferisce rilevanza alla sentenza della Corte costituzionale n. 144 del 2005 nella parte in cui «ha ritenuto che fosse legittimato a sollevare la questione il giudice tributario ..., risolvendo positivamente la questione dell'appartenenza della controversia all'ambito della sua cognizione».

In terzo luogo, la Cassazione prende atto della «tendenza espansiva dell'ambito della giurisdizione tributaria (che non incontra precisi limiti costituzionali, fatto salvo in ogni caso il principio di ragionevolezza)» e della attribuzione alle Commissioni tributarie della giurisdizione di «materie estranee alle imposte e ai tributi», quali i diversi canoni che costellano il

*Post-print. Nota a Cass. sez. un. civ. 10 febbraio 2006, n. 2888; ord. C. Cost. 1 febbraio 2006, n. 34; pubblicata in *Giurisprudenza italiana*, 2006, 1894 ss.

panorama della finanza locale.

Ad opinione di chi scrive, nessuno degli argomenti proposti dalla Corte di Cassazione risulta appagante.

Quanto al dato letterale, non si può trascurare che la formula conclusiva della prima parte del c. 1 dell'art. 2 d.lg. 546-1992 è la seguente: «... nonché le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio» (corsivo nostro). E' evidente che sovrimposte, addizionali, sanzioni e interessi sono legati nella disposizione normativa da un nesso che trova il proprio denominatore nell' *accessorietà* di questi rispetto ai tributi, oggetto primario della giurisdizione. Anche le sanzioni, quindi, sono da ritenersi ricomprese nella giurisdizione tributaria solo in quanto accessorie ai tributi di cui deve conoscere il giudice tributario: ove la sanzione non sia accessoria al tributo, ma sia ricollegata ad altri obblighi estranei alla cognizione delle Commissioni, non si può ritenere che l'art. 2 d.lg. 546-1992 attribuisca la giurisdizione alle Commissioni³.

Il richiamo fatto dalla Cassazione alla sentenza della Corte costituzionale 4-4-2005, n. 144 è poi distorsivo. In tale decisione, che ha sancito l'illegittimità costituzionale di parte dell'art. 3 d.l. 12-2002 per violazione degli articoli 3 e 24 Cost., la Corte costituzionale ha solo notato che la sussistenza della giurisdizione tributaria «non appare implausibile». Si deve notare come, in osservanza della stessa giurisprudenza della Corte, «la carenza di giurisdizione del rimettente determina l'inammissibilità... esclusivamente quando essa sia manifesta». Evidentemente, sussiste una differenza qualitativa tra il rilevare in negativo che manifestamente non sussiste giurisprudenza, come è avvenuto nel giudizio costituzionale, e l'indagine -cui era tenuta la Cassazione- intorno alla positiva e specifica sussistenza della giurisdizione. L'osservazione della Corte costituzionale non poteva essere utilizzata dalla Corte di cassazione come parametro di giudizio, essendo un *minus* rispetto al compito che la legge le impone e comunque costituendo un'indicazione di scarsa pregnanza.

Infine, assolutamente stupefacente appare la terza tesi sostenuta dalla Cassazione. Ritenere che la giurisdizione tributaria non incontra specifici limiti costituzionali significa astrarre bellamente dall'art. 102 Cost. La *ratio* e il fondamento della presenza nel palinsesto costituzionale dei giudici speciali (e della perpetuazione dei giudici speciali pre-esistenti) si ri-

trova solo nella specialità della materia⁴. A ciò non fanno eccezione i giudici tributari che hanno una necessaria restrizione, quanto all'oggetto della giurisdizione devolvibile, dato dalla materia tributaria. Non sarebbe conforme al limite imposto dall'art. 102 Cost. l'attribuzione al giudice speciale di materie estranee rispetto alla materia tipica che ne giustifica la presenza ordinamentale: così, se al giudice tributario si volesse attribuire la cognizione di oggetti non connessi all'ambito tributario si finirebbe per incorrere in una incostituzionale opera di ampliamento dei poteri giurisdizionali del giudice speciale, se non forse nella costituzione di un giudice speciale nuovo. L'ulteriore argomento addotto dalla Cassazione, secondo cui recentemente sarebbero state attribuite alle Commissioni tributarie materie non tributarie (quali i canoni della finanza locale) ha poco peso: o tali prelievi hanno natura di imposta o tassa e quindi generano liti conoscibili dal giudice tributario, oppure non hanno natura tributaria e in tale caso l'art. 2 d.lg. 546-1992 è in parte incostituzionale. *Tertium non datur*.

Anche le sanzioni seguono le linee guida indicate: il vincolo della accessorialità di cui all'art. 2 d.lg. 546-1992 si deve ritenere costituzionalmente vincolato, in quanto il giudizio sull'esercizio della potestà sanzionatoria può essere devoluto al giudice speciale solo in quanto sia anch'esso ricollegabile alla materia tributaria. Costituisce violazione dell'art. 102 Cost. la riconduzione alla cognizione delle Commissioni di sanzioni non tributarie.

Non sfugge quindi come, nel caso di specie, le sanzioni irrogate per l'utilizzo di lavoro irregolare, riconosciute apertamente dalla Cassazione come non tributarie, non possano essere attribuite alla giurisdizione delle Commissioni tributarie, a pena della violazione dell'art. 102 Cost.⁵

Considerati questi elementi, all'interprete resta un percorso obbligato: in prima battuta occorre verificare la possibilità di un'interpretazione adeguatrice (che attribuisca al giudice del lavoro la cognizione sugli atti che irrogano queste sanzioni) e, ove questa fallisca, rilevare l'incostituzionalità del combinato disposto che attribuisce alle Commissioni la giurisdizione.

3. L'ordinanza della Corte costituzionale, riportata in epigrafe, segna questo percorso.

La decisione della Corte è sollecitata dalle ordinanze di rimessione di diverse Commissioni tributarie che, oltre a lamentare la violazione degli art. 3, 24 e 27 Cost. da parte della nor-

mativa regolante le sanzioni in oggetto, manifestano perplessità intorno all'attribuzione della giurisdizione alle Commissioni, paventando la violazione dell'art. 102 Cost.

La Corte dichiara manifestamente inammissibile la questione con una argomentazione sempre più frequente nella sua giurisprudenza. L'inammissibilità deriva infatti dalla omissione dei giudici *a quibus* che, ad opinione della Corte, non hanno messo in essere un serio tentativo di interpretazione adeguatrice: «sono venuti meno all'onere che incombe su ogni giudice di esplorare eventuali interpretazioni conformi a Costituzione prima di sollevare questioni di legittimità costituzionale».

A questa conclusione la Corte giunge dopo aver notato come il giudice remittente, pur avendo rilevato che, per giurisprudenza della stessa Corte costituzionale, il legislatore incontra -nelle revisioni dell'oggetto della giurisdizione dei giudici speciali- l'invalidabile limite dato dalla specialità della materia, non aveva tratto «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» (corsivo nostro). Con il che sembra che l'indicazione della Corte non sia neutra come solitamente è nella richiesta della interpretazione adeguatrice, ma suggerisca anche la soluzione apparentemente preferibile.

E' legittimo domandarsi come questa decisione si connetta all'ordinanza delle Sezioni unite.

Per l'istante, si deve notare che l'obbligo di interpretazione adeguatrice imposto al rimettente è tanto più forte, quanto meno appare consolidato il diritto vivente nell'interpretazione della norma⁶. Ove esista un diritto vivente diffuso e stabilizzato, difficilmente si può sostenere che il giudice abbia l'obbligo di adottare un'interpretazione costituzionalmente più corretta, ma destinata alla assai probabile vanificazione nei gradi successivi del giudizio: in questi casi appare preferibile la via dell'incidente di costituzionalità⁷.

Ora, nel caso di specie si può rilevare come l'orientamento registrato non sia numericamente consistente, anche per la novità della questione. Prevalgono però le pronunce in cui le Commissioni tributarie non declinano la giurisdizione: la tendenza delle decisioni di cui si ha notizia è di ritenere sussistente la giurisdizione, salvo poi sollevare questioni di legittimità costituzionale concernenti la delimitazione

di giurisdizione (il che è solo apparentemente schizofrenico: significa, piuttosto, che i giudici tributari ritengono che la norma non abbia altre letture)⁸.

Al momento in cui si scrive, risulta pubblicata una sola decisione dei giudici tributari in cui viene declinata la giurisdizione⁹.

L'invito della Corte costituzionale all'utilizzo dell'interpretazione adeguatrice sembra quindi assai fondato, nonostante l'ordinanza della Cassazione riportata in epigrafe. Ciò per due ordini di motivi: in primo luogo, perché una sola decisione di Cassazione non è sufficiente a segnare l'indirizzo prevalente e, in secondo luogo, perché l'efficacia della stessa è ridotta ove la Corte decida in materia di riparto di giurisdizione e quindi abbia una portata nomofilattica quasi nulla.

Ad opinione di chi scrive, la considerazione complessiva di questi elementi fa credere che *non* si possa individuare un diritto vivente, espressione di interpretazione sostanzialmente unidirezionale. Il monito della Corte costituzionale ad un uso maggiormente accorto dell'interpretazione adeguatrice dovrebbe allora condurre le Commissioni ad una interpretazione restrittiva della giurisdizione, alla luce degli argomenti delineati al paragrafo 2. Poiché poi la Corte di cassazione, nella redazione della ordinanza annotata, non aveva avuto conoscenza della decisione della Corte costituzionale¹⁰ si può sperare in un futuro mutamento di indirizzo della Cassazione, in una direzione maggiormente sensibile ai vincoli costituzionali.

Lo scenario qui auspicato risulterebbe tendenzialmente armonico, rispettoso dei principi costituzionali, ma anche delle rispettive attribuzioni interpretative (tra Corte di cassazione, Corte costituzionale e giudici di merito).

E' però fondato il timore che possa realizzarsi, *medio tempore*, un non desiderabile episodio di conflitto tra Corti, con due varianti ipotizzabili: (a) consolidamento di diritto vivente contrario a Costituzione; (b) opposizione tra Corte di cassazione da un lato e Corte costituzionale - Commissioni tributarie dall'altra.

Questo lo scenario sub (a). Poiché l'ordinanza di inammissibilità della Corte costituzionale in cui si invita il giudice ad adoperare l'interpretazione adeguatrice non ha effetto esterno, si può temere che i giudici tributari continuino a ritenere che la norma -di lettura necessitata- imponga la giurisdizione tributaria, sollevando qualche ulteriore questione di

legittimità costituzionale. Tale linea potrebbe trovare il sostegno di una immutata giurisprudenza della Corte di cassazione. Dall'*impasse* si potrebbe uscire solo con una sentenza interpretativa di rigetto della Corte costituzionale¹¹ o con una diretta pronuncia di incostituzionalità delle norme in questione.

Quanto allo scenario sub (b), si può ipotizzare che le Commissioni tributarie mutino il proprio indirizzo, denegando giurisdizione, ma che la Cassazione rimanga invece ferma nell'affermare la sussistenza di giurisdizione in capo al giudice tributario. Anche in tale ipotesi si rischia di consolidare un'interpretazione fortemente distorsiva degli equilibri costituzionali.

4. In conclusione, rimane un poco di delusione per la scarsa sensibilità costituzionale che talvolta si affaccia in giurisprudenza.

Un dettato normativo ambiguo, che pure consentiva una pluralità di letture, è stato interpretato nell'unica direzione palesemente incostituzionale, persino dalla Corte di cassazione che, anzi, nella sfortunata ordinanza annotata, si è prodotta in assai arrischiate tesi sull'assenza di limiti della giurisdizione tributaria. Ciò rischia di influenzare ancora pesantemente la giurisprudenza delle Commissioni tributarie, con la propagazione di ulteriori distorsioni: è ragionevole temere che le Commissioni tendano a conferire diretta rilevanza all'ordinanza delle Sezioni unite e scarso peso alla decisione della Corte costituzionale (che, peraltro, come ogni ordinanza di rigetto, non ha effetto esterno).

In questa prospettiva, non resta che auspicare che l'infelice vicenda veda una nuova e più consapevole sentenza delle Sezioni unite, idonea a trainare la giurisprudenza di merito verso soluzioni costituzionalmente corrette.

Note

¹ L'art. 3 prevede una sanzione compresa tra il 200 ed il 400 per cento dell'importo «del costo del lavoro calcolato sulla base dei vigenti contratti collettivi nazionali» per ciascun lavoratore irregolare.

² Come noto, l'art. 18 d.lg. 472-1997, al secondo comma prevede che se la sanzione irrogata è riferita a *tributi* non compresi nella giurisdizione delle Commissioni tributarie, il relativo provvedimento può essere impugnato dinanzi all'autorità giudiziaria ordinaria, eventualmente dopo l'esperimento (facoltativo) di un ricorso amministrativo.

³ Ciò era già stato appuntato in dottrina: cfr. RUSSO, *I nuovi confini della giurisdizione delle commissioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 2002, 417 e CIPOLLA, *Le nuove materie attribuite alla giurisdizione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2003, 480.

⁴ Sul punto cfr., se si vuole, MARELLO, *Riforme del processo tributario: il superamento del concetto di «revisione»*, in *Giur. cost.*, 1998, 2508 ss., spec. 2516 ss., ove ulteriori indicazioni dottrinali e giurisprudenziali.

⁵ Ritengono lesiva dell'art. 102 Cost. l'interpretazione secondo cui spetterebbe alle Commissioni la giurisdizione in materia di sanzioni anche non tributarie: RUSSO, *I nuovi confini della giurisdizione delle commissioni tributarie*, cit., 417-418; MARONGIU, *La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 2003, 125; CIPOLLA, *loc. cit.*.. L'unica opinione in cui non si rileva il contrasto con l'art. 102 è quella di GRANELLI, *Dubbi sulla giurisdizione del giudice tributario e sulla legittimità costituzionale dell'art. 3 della l. 18 ottobre 2001, n. 383*, in *Dir. prat. trib.*, 2004, II, 1192.

⁶ Cfr. RUGGERI – SPADARO, *Lineamenti di giustizia costituzionale*, III ediz., Torino, 2004, 175.

⁷ Su questi temi cfr. CARDONE, *Ancora sulla dichiarazione di manifesta inammissibilità per difetto di interpretazione adeguatrice del giudice a quo*, in *Giur. cost.*, 2002, 35 ss. e DOLSO, *Giudici e Corte alle soglie del giudizio di costituzionalità*, Milano, 2003, 116 ss., ove approfondite riflessioni e ricchi richiami di giurisprudenza.

⁸ Comm. trib. prov. Perugia, 18-5-2004, n. 694, in *dt.finanze.it*; Comm. trib. I gr. Trento, 29-7-2004, n. 980; Comm. trib. prov. Alessandria, 27-1-2005, n. 235 e 236, *ivi*; Comm. trib. prov. Novara, 28-1-2005, n. 492, *ivi*.

⁹ Comm. trib. reg. Lombardia, 23-5-2005, n. 95, solo in massima, in *dt.finanze.it*

¹⁰ Benché la data del deposito della ordinanza della Corte costituzionale sia di qualche giorno anteriore a quella della Corte di cassazione, si può notare come dalla data delle decisioni emerga la priorità temporale della Corte di cassazione.

¹¹ E' noto, peraltro, come le sentenze interpretative di rigetto suscitino più di una questione in merito all'efficacia delle stesse: sul punto si vedano gli studi fondanti di CRISAFULLI, *Ancora delle sentenze interpretative di rigetto della Corte costituzionale*, in *Giur. cost.*, 1965, 91 ss.; *Id.*, *Le sentenze interpretative della Corte costituzionale*, in *Riv. trim. dir. proc.*, 1967, 1 ss. e le considerazioni di LAMARQUE, *Gli effetti della pronuncia interpretativa di rigetto della Corte costituzionale nel giudizio a quo. (Un'indagine sul seguito delle pronunce costituzionali)*, in *Giur. cost.*, 2000, 685 ss.