



CIRCOLARE N. 56/E

Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Roma, 24 settembre 2008

***OGGETTO: Sanzioni amministrative per l'utilizzo di lavoratori irregolari –
Modifiche normative e giurisprudenza della Corte costituzionale***

INDICE

1. Premessa.....	3
2. Organo competente all'irrogazione delle sanzioni.....	5
3. Criteri di commisurazione della sanzione.....	6
4. Applicabilità del principio del <i>favor rei</i>.....	7
5. Termini di notificazione del provvedimento di irrogazione della sanzione.....	9
6. Riscossione delle sanzioni irrogate dall'Agenzia delle entrate	10
7. Giurisdizione sulle controversie in materia di sanzioni irrogate dall'Agenzia delle entrate	12
7.1. Orientamento della giurisprudenza di legittimità	13
7.2. Orientamento della Corte costituzionale	16
7.2.1 <i>Effetti della sentenza della Corte costituzionale n. 130 del 2008</i>	18
8. Individuazione della giurisdizione a seguito della sentenza della Corte costituzionale n. 130 del 2008	19
9. Giudizio di opposizione al provvedimento di irrogazione della sanzione	22
9.1. Legittimazione passiva	22
9.2. Rappresentanza e difesa in giudizio	23
9.3. Applicabilità della sospensione feriale dei termini.....	24
9.4. Strumenti probatori.....	25
9.5. Impugnabilità della sentenza emessa dal Tribunale	27
10. Controversie pendenti.....	28
10.1. Translatio iudicii.....	32
10.2. Riassunzione	34
11. Impugnazione degli atti di riscossione	36
12. Sentenza della Corte costituzionale n. 144 del 2005.....	38

1. Premessa

L'articolo 36-*bis*, inserito nel decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, dalla legge di conversione 4 agosto 2006, n. 248, al comma 7, lettere a) e b) ha apportato rilevanti modifiche alla disciplina delle sanzioni in materia di utilizzazione di lavoratori non risultanti dalle scritture o da altra documentazione obbligatoria.

Più precisamente, le indicate disposizioni normative hanno sostituito i commi 3 e 5 dell'articolo 3 del decreto-legge 22 febbraio 2002, n. 12, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 aprile 2002, n. 73.

Le modifiche in parola rispondono ai principi enunciati dalla Corte costituzionale con sentenza n. 144 del 12 aprile 2005, concernente illegittimità costituzionale dell'articolo 3, comma 3, del citato DL n. 12 del 2002, *“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”*.

Nessuna modifica è stata, invece, apportata al comma 4 del predetto articolo 3, in base al quale *“Alla constatazione della violazione procedono gli organi preposti ai controlli in materia fiscale, contributiva e del lavoro”*.

Successivamente, l'articolo 1, comma 54 della legge 24 dicembre 2007, n. 247, recante *“Norme di attuazione del Protocollo del 23 luglio 2007 su previdenza, lavoro e competitività per favorire l'equità e la crescita sostenibili, nonché ulteriori norme in materia di lavoro e previdenza sociale”* (c.d. Protocollo *welfare*), ha modificato l'articolo 36-*bis* del citato DL n. 223 del 2006.

Quest'ultima modifica ha comportato, in particolare, l'inserimento, nel predetto articolo 36-*bis*, del comma 7-*bis*, in base al quale *“L'adozione dei provvedimenti sanzionatori amministrativi di cui all'articolo 3 del decreto-legge 22 febbraio 2002, n. 12, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 aprile*

2002, n. 73, relativi alle violazioni constatate prima della data di entrata in vigore del presente decreto, resta di competenza dell'Agenzia delle entrate ed è soggetta alle disposizioni del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni, ad eccezione del comma 2 dell'articolo 16”.

Inoltre, l'articolo 7, comma 1 del decreto-legge 31 dicembre 2007, n. 248 (*“Proroga di termini previsti da disposizioni legislative e disposizioni urgenti in materia finanziaria”*), convertito, con modificazioni, dalla legge 28 febbraio 2008, n. 31, ha stabilito che *“Il termine per la notifica dei provvedimenti sanzionatori amministrativi di cui all'articolo 3 del decreto-legge 22 febbraio 2002, n. 12, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 aprile 2002, n. 73, relativi alle violazioni constatate fino al 31 dicembre 2002, è prorogato al 30 giugno 2008”*.

Infine, la materia è stata recentemente investita da un nuovo intervento della Corte costituzionale che, con la sentenza n. 130 del 14 maggio 2008, ha dichiarato *“l'illegittimità costituzionale dell'art. 2, comma 1, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 ..., nella parte in cui attribuisce alla giurisdizione tributaria le controversie relative alle sanzioni comunque irrogate da uffici finanziari, anche laddove esse conseguano alla violazione di disposizioni non aventi natura tributaria”*.

Di seguito si forniscono chiarimenti in ordine alle novità introdotte dalle indicate disposizioni legislative ed agli effetti prodotti dalla giurisprudenza della Corte costituzionale.

La presente circolare sostituisce integralmente la circolare n. 35/E del 30 maggio 2007 (*“Sanzioni amministrative per l'utilizzo di lavoratori irregolari – Articolo 36-bis del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248”*). Per la ricognizione della disciplina riguardante le sanzioni amministrative in materia di utilizzazione di lavoratori non risultanti dalle scritture o da altra documentazione obbligatoria occorre, pertanto, far riferimento alla presente circolare, dovendosi ritenere

superati i chiarimenti precedentemente forniti con circolare n. 35/E del 2007 e sostituite le relative istruzioni operative con quelle che seguono.

Sulle questioni oggetto della presente circolare è stato acquisito il parere dell'Avvocatura generale dello Stato, che si è espressa con nota part. n. 96547 – Cs. 28646/08 del 1° agosto 2008.

2. Organo competente all'irrogazione delle sanzioni

L'articolo 36-*bis*, comma 7, lettera b) del DL n. 223 del 2006 ha modificato il comma 5 dell'articolo 3 del DL n. 12 del 2002, il quale stabiliva che *“Competente alla irrogazione della sanzione amministrativa di cui al comma 3 è l'Agenzia delle entrate. Si applicano le disposizioni del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni, ad eccezione del comma 2 dell'articolo 16”*.

Per effetto della nuova disposizione, il riportato comma 5 è stato sostituito con il seguente:

“«5. Alla irrogazione della sanzione amministrativa di cui al comma 3 provvede la Direzione provinciale del lavoro territorialmente competente. Nei confronti della sanzione non è ammessa la procedura di diffida di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 23 aprile 2004, n. 124»”.

Dunque, secondo la nuova normativa, l'organo deputato all'irrogazione delle sanzioni in esame è la Direzione provinciale del lavoro.

Come chiarito al punto 44 della circolare n. 28/E del 4 agosto 2006 (*“Decreto-legge n. 223 del 4 luglio 2006 – Primi chiarimenti”*), le novellate disposizioni hanno effetto dal 12 agosto 2006, e cioè a partire dalla data di entrata in vigore della legge di conversione n. 248 del 2006.

Successivamente, con l'inserimento del comma 7-*bis* nell'articolo 36-*bis* del DL n. 223 del 2006, il legislatore ha inteso regolamentare le situazioni in cui, a fronte di violazioni constatate prima del 12 agosto 2006, la conseguente sanzione non era stata ancora irrogata alla medesima data, prevedendo che in tali ipotesi *“L'adozione dei provvedimenti sanzionatori amministrativi ... resta di competenza dell'Agenzia delle entrate ...”*.

Pertanto, la competenza ad irrogare le sanzioni amministrative conseguenti a violazioni constatate fino all'11 agosto 2006 è attribuita all'Agenzia delle entrate per effetto della nuova disposizione.

3. Criteri di commisurazione della sanzione

L'articolo 36-*bis*, comma 7, lettera a) del DL n. 223 del 2006 ha sostituito il comma 3 dell'articolo 3 del DL n. 12 del 2002 con il seguente:

“«3. Ferma restando l'applicazione delle sanzioni già previste dalla normativa in vigore, l'impiego di lavoratori non risultanti dalle scritture o da altra documentazione obbligatoria è altresì punito con la sanzione amministrativa da euro 1.500 a euro 12.000 per ciascun lavoratore, maggiorata di euro 150 per ciascuna giornata di lavoro effettivo. L'importo delle sanzioni civili connesse all'omesso versamento dei contributi e premi riferiti a ciascun lavoratore di cui al periodo precedente non può essere inferiore a euro 3.000, indipendentemente dalla durata della prestazione lavorativa accertata.»”.

Per effetto della predetta modifica, la sanzione per l'utilizzo di lavoro irregolare non è più determinata in relazione al costo del lavoro calcolato *“per il periodo compreso tra l'inizio dell'anno e la data di constatazione della violazione”*, ma è quantificata in una somma che varia *“da euro 1.500 a euro 12.000 per ciascun lavoratore, maggiorata di euro 150 per ciascuna giornata di lavoro effettivo”*.

L'intervento normativo in esame è coerente con il principio stabilito dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 144 del 2005, richiamata in premessa, con la quale è stata dichiarata l'incostituzionalità del citato articolo 3, comma 3, del DL n. 12 del 2002, nel testo vigente fino all'11 agosto 2006, nella parte in cui non ammetteva la possibilità di provare che il rapporto di lavoro irregolare avesse avuto inizio successivamente al primo gennaio dell'anno in cui era stata constatata la violazione.

4. Applicabilità del principio del *favor rei*

Il nuovo comma 7-*bis* dell'articolo 36-*bis* del DL n. 223 del 2006 prevede che *“L'adozione dei provvedimenti sanzionatori ... di competenza dell'Agenzia delle entrate ... è soggetta alle disposizioni del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 ..., ad eccezione del comma 2 dell'articolo 16”*.

Il rinvio ai principi generali recati dal D.Lgs. n. 472 del 1997, con l'unica esclusione della preventiva notifica dell'atto di contestazione previsto dal comma 2 dell'articolo 16 di tale decreto, comporta che nella determinazione della sanzione in parola debba trovare applicazione anche il principio del *favor rei* di cui all'articolo 3, comma 3 dello stesso D.Lgs. n. 472 del 1997.

La norma da ultimo citata prevede che *“Se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo”*.

Alla stregua del suddetto principio la sanzione deve essere, dunque, determinata confrontando quella attualmente in vigore con quella vigente all'epoca della violazione; tra le due sanzioni, deve essere irrogata quella che risulta più favorevole al trasgressore.

A tal proposito, con la circolare n. 180/E del 10 luglio 1998 (*“Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie – Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 e successive modificazioni ed integrazioni”*), è stato chiarito che, al fine di stabilire quale sia la norma effettivamente più favorevole al trasgressore, occorre far riferimento agli stessi criteri utilizzati nel diritto penale, tenendo, peraltro, presente la specificità della materia tributaria.

“Pertanto, la valutazione della disposizione più favorevole deve essere fatta in concreto e non in astratto ..., paragonando i risultati che derivano dall’applicazione delle due norme alla situazione specifica che si presenta all’esame dell’ufficio

“Ovviamente è più favorevole la norma che, in relazione alla singola violazione autonomamente irrogabile, conduce a conseguenze meno onerose per il trasgressore. Così, per esempio, nel caso che la nuova legge elevi il massimo della sanzione, diminuendo nel contempo il minimo, si riterrà più favorevole la vecchia legge, se nel caso concreto l’ufficio ritiene di dover applicare il massimo; si riterrà più favorevole la nuova, se deve essere applicato il minimo” (cfr. circ. n. 180/E del 1998).

Il principio del *favor rei*, al di là dell’ipotesi di deroga legislativa, trova un limite, come indicato nell’articolo 3, comma 3 del D.Lgs. n. 472 del 1997, soltanto nel caso in cui il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo.

In sintesi, con riferimento alle violazioni constatate in data anteriore al 12 agosto 2006, può verificarsi che:

- a) la sanzione non sia stata ancora irrogata;
- b) la sanzione sia stata irrogata, ma il provvedimento non sia ancora divenuto definitivo;
- c) la sanzione sia stata irrogata con provvedimento divenuto definitivo.

Nel caso *sub a)* va irrogata la sanzione più mite.

Nel caso *sub b)* la misura della sanzione va ridotta in conformità alla previsione più favorevole, con diritto alla restituzione di quanto eventualmente già pagato in eccedenza.

Nel caso *sub c)* la sanzione irrogata secondo la previsione meno favorevole rimane dovuta.

Si evidenzia che la Corte di cassazione, con la recente sentenza n. 9217 del 9 aprile 2008, ha affermato che le disposizioni dell'articolo 3, comma 3 del D.Lgs. n. 472 del 1997 comportano *“che – salvo che il caso d'intervenuta definitività del provvedimento sanzionatorio – le più favorevoli norme sanzionatorie sopravvenute devono essere applicate, anche d'ufficio, in ogni stato e grado del giudizio e, quindi, pure in sede di legittimità, atteso che, nella valutazione del legislatore, in ogni altro caso, la natura e lo scopo squisitamente pubblicistici del principio del favor rei devono prevalere sulle preclusioni derivanti dalle ordinarie regole in tema d'impugnazione”* (cfr. anche n. 18664 dell'8 luglio 2008).

Tuttavia, la Suprema Corte ha precisato che l'applicabilità, anche d'ufficio, del principio del *favor rei* *“non esclude il dovere della parte di allegare e, se necessario, provare la sussistenza dei fatti costitutivi e/o eventualmente modificativi, ovvero estintivi, necessari per la concreta applicazione di dette norme, non potendo il giudice introdurre nella controversia, di sua iniziativa, elementi di fatto diversi da quelli allegati e provati dalle parti”* (Cass. n. 25734 del 10 dicembre 2007).

5. Termini di notificazione del provvedimento di irrogazione della sanzione

L'articolo 7, comma 1 del DL n. 248 del 2007 prevede che *“Il termine per la notifica dei provvedimenti sanzionatori amministrativi di cui all'articolo 3 del*

decreto-legge 22 febbraio 2002, n. 12, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 aprile 2002, n. 73, relativi alle violazioni constatate fino al 31 dicembre 2002, è prorogato al 30 giugno 2008”.

Pertanto, per quanto riguarda le violazioni constatate fino al 31 dicembre 2002, il termine decadenziale di notifica dei relativi provvedimenti di irrogazione delle sanzioni amministrative è stato fissato al 30 giugno 2008.

Per le violazioni constatate successivamente al 31 dicembre 2002, il termine di decadenza va individuato ai sensi dell'articolo 20 del D.Lgs. n. 472 del 1997.

Tale norma prevede che *“L’atto di contestazione di cui all’art. 16 ovvero l’atto di irrogazione devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione o nel diverso termine previsto per l’accertamento dei singoli tributi”.*

Tenuto conto che la normativa in materia di sanzioni per utilizzo di lavoratori irregolari esclude la previa contestazione di cui al comma 2 dell'articolo 16 del D.Lgs. n. 472 del 1997 e che dette sanzioni non sono collegate all'accertamento di tributi, il provvedimento di irrogazione va notificato:

- entro il 31 dicembre 2008, per le violazioni constatate nell'anno 2003;
- entro il 31 dicembre 2009, per le violazioni constatate nell'anno 2004;
- entro il 31 dicembre 2010, per le violazioni constatate nell'anno 2005;
- entro il 31 dicembre 2011, per le violazioni constatate fino all'11 agosto 2006.

6. Riscossione delle sanzioni irrogate dall’Agenzia delle entrate

La riscossione coattiva delle sanzioni in esame è effettuata mediante ruoli ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46, secondo cui *“si effettua mediante ruolo la riscossione coattiva delle entrate dello Stato, anche diverse dalle imposte sui redditi, e di quelle degli altri enti pubblici, anche previdenziali, esclusi quelli economici”*.

Con riferimento all'individuazione dell'organo competente alla formazione dei ruoli conseguenti ai provvedimenti di irrogazione delle sanzioni per violazioni constatate prima del 12 agosto 2006, si osserva quanto segue.

Il richiamato comma 5 dell'articolo 3 del DL n. 12 del 2002 stabiliva, nel testo vigente fino all'11 agosto 2006, che alle sanzioni amministrative in esame *“Si applicano le disposizioni del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 ..., ad eccezione del comma 2 dell'articolo 16”*.

Il comma 7-bis, inserito nell'articolo 36-bis del DL n. 223 del 2006 ad opera dell'articolo 1, comma 54 della legge n. 247 del 2007, dispone che *“L'adozione dei provvedimenti sanzionatori amministrativi ... relativi alle violazioni constatate prima”* del 12 agosto 2006 *“resta di competenza dell'Agenzia delle entrate ed è soggetta alle disposizioni del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 ..., ad eccezione del comma 2 dell'articolo 16”*.

L'articolo 24 del D.Lgs. n. 472 del 1997 – rubricato *“Riscossione della sanzione”* - prevede al comma 1 che *“Per la riscossione della sanzione si applicano le disposizioni sulla riscossione dei tributi cui la violazione si riferisce”*.

Sebbene la sanzione per lavoro irregolare non sia correlata ad un tributo, l'applicabilità delle disposizioni di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997 – tra le quali rientrano anche quelle relative all'attività di riscossione – conduce a ritenere che la fase dell'applicazione della sanzione e quella della relativa riscossione competono al medesimo organo. Si tratta, infatti, di diverse fasi dello stesso

procedimento, considerato che la riscossione coattiva costituisce esecuzione del provvedimento di irrogazione della sanzione.

Di conseguenza, per le sanzioni irrogate dagli Uffici dell’Agenzia delle entrate, la competenza ad essi conferita riguarda l’intero procedimento di irrogazione della sanzione e di riscossione della stessa.

Ne deriva che, nelle ipotesi di sanzioni irrogate per violazioni constatate prima del 12 agosto 2006 (in applicazione dell’originario testo dell’articolo 3 del DL n. 12 del 2002 ovvero dell’articolo 36-bis, comma 7-bis del DL n. 223 del 2006), gli Uffici dell’Agenzia delle entrate restano competenti ad effettuare l’iscrizione a ruolo delle relative somme.

Peraltro, una diversa conclusione va esclusa anche in base alle norme della legge n. 689 del 1981 - applicabili alle sanzioni irrogate dalla Direzione provinciale del lavoro per le violazioni constatate a decorrere dal 12 agosto 2006 - che, all’articolo 27 (rubricato “*Esecuzione forzata*”), prevede che “... *decorso inutilmente il termine fissato per il pagamento, l’autorità che ha emesso l’ordinanza-ingiunzione procede alla riscossione delle somme dovute ...*”.

7. Giurisdizione sulle controversie in materia di sanzioni irrogate dall’Agenzia delle entrate

Al punto 9 della circolare interamministrativa n. 56 del 20 giugno 2002 è stato precisato che “*Contro il provvedimento di irrogazione è ammessa la tutela giurisdizionale mediante ricorso alle Commissioni tributarie*”.

Nel medesimo senso si sono espresse le sezioni unite della Corte di cassazione, intervenute più volte – con le pronunce richiamate in seguito - in tema di giurisdizione cui spetta la cognizione delle controversie sulle sanzioni amministrative irrogate dall’Agenzia delle entrate nella materia in esame.

Successivamente, la Corte costituzionale, con la recente sentenza n. 130 del 2008 richiamata in premessa, ha radicalmente mutato il quadro interpretativo desumibile dall'indirizzo della giurisprudenza di legittimità, sottraendo alle commissioni tributarie la giurisdizione in materia di sanzioni per l'utilizzo di lavoratori irregolari.

7.1. Orientamento della giurisprudenza di legittimità

Con l'ordinanza n. 2888 del 10 febbraio 2006, pronunciata a seguito di istanza per regolamento di giurisdizione, le sezioni unite della Corte di cassazione hanno rilevato che *“la sanzione amministrativa in questione, 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, 472 e 473”*. Inoltre, l'articolo 2 del D.Lgs. n. 546 del 1992 *“esprime la regola secondo cui l'oggetto della giurisdizione tributaria si identifica, in via principale, nei tributi di ogni genere e nelle correlative sanzioni, ma anche, in via residuale, con riferimento all'organo (Agenzia delle entrate) che irroga una sanzione amministrativa in ordine ad infrazioni commesse in violazione di norme di svariato contenuto, non necessariamente attinente a tributi, come fatto palese dall'impiego del termine <<comunque>>”*.

Tale interpretazione è stata ribadita nelle successive pronunce delle sezioni unite della Suprema Corte n. 13902 del 14 giugno 2007, n. 24398 del 23 novembre 2007 e n. 3171 dell'11 febbraio 2008.

Con la sentenza n. 13902 del 2007, la Corte di cassazione ha precisato che *“con l'art. 12, comma 2, della L. 28 novembre 2001, n. 448 è stata attribuita alle Commissioni tributarie anche la cognizione sulle liti aventi ad oggetto ‘le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari’*

“Chiamate ad interpretarla, queste Sezioni Unite hanno stabilito che la predetta disposizione individua la giurisdizione delle Commissioni tributarie non con riferimento alla materia della controversia, ma in relazione all’organo competente ad irrogare la sanzione, nel senso che l’applicazione di questa da parte di un ufficio finanziario vale a radicare la giurisdizione delle Commissioni tributarie anche nel caso in cui si tratti di infrazione diversa da quelle più strettamente tributarie.

“In applicazione di tale principio, che il Collegio condivide e ribadisce, è stata dichiarata la giurisdizione delle Commissioni tributarie in tema di ... sanzioni per mancata registrazione dei dipendenti ai sensi dell’art. 3 del D.L. 22 febbraio 2002, n. 12, convertito in L. 23 aprile 2002, n. 73 (Corte Cass. n. 2888/2006)”.

Con la sentenza n. 24398 del 2007 – riguardante, in particolare, le sanzioni previste per il conferimento di incarichi retribuiti a dipendenti pubblici senza previa autorizzazione, di cui all’articolo 53, comma 9 del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165 – le sezioni unite della Corte di cassazione hanno di nuovo evidenziato che l’articolo 2 del D.Lgs. n. 546 del 1992 è stato interpretato *“da queste Sezioni Unite nel senso che la giurisdizione delle Commissioni tributarie si individua non con riferimento alla materia della controversia, ma in relazione all’organo competente ad irrogare la sanzione, e ciò sia in base al tenore letterale della legge .., sia ... interpretando questa alla luce della razionalità del disegno che la sottende, che dà in tal modo certezza al cittadino dei mezzi di tutela esperibili. Pertanto, quando competente ad irrogare la sanzione è l’Agenzia delle entrate, quale che sia il fatto o l’omissione cui accede la sanzione, viene in rilievo la specifica competenza del giudice tributario per ‘le sanzioni amministrative comunque irrogate da uffici finanziari, in quanto il novellato art. 2 del citato d.lgs. n. 546 del 1992, con l’impiego dell’avverbio ‘comunque’, prevede che tale giurisdizione sussiste, in via residuale, anche con riferimento all’organo (Agenzia delle entrate) che applica una sanzione*

amministrativa in ordine ad infrazioni commesse in violazione di norme di svariato contenuto, non necessariamente attinenti a tributi (come nella specie)”.

Infine, con l’ordinanza n. 3171 del 2008 – emessa a seguito di “*regolamento preventivo di giurisdizione proposto con riferimento ad una controversia instaurata davanti al giudice tributario con l’impugnazione di una sanzione amministrativa, irrogata con ingiunzione dell’Agenzia delle entrate, per violazione dell’art. 3 comma 3 del decreto legge n. 12 del 2002*” – le sezioni unite sono ritornate sull’argomento, fornendo indicazioni ancora più dettagliate.

In tal senso, l’ordinanza del 2008 ha ulteriormente chiarito che l’orientamento derivante dalle precedenti pronunce n. 2888 del 2006 e n. 13902 del 2007 non devolve “*al giudice tributario questioni estranee alla materia fiscale ... E’ infatti pacifico come ricadano nel sistema tributario forme di partecipazione alle ‘spese pubbliche’ che non sono riconducibili alla ‘fiscalità generale’, e non sono perciò ragguagliate ad una qualche specifica capacità patrimoniale del soggetto ...*”.

Pertanto, a giudizio delle sezioni unite, “*non sono ... fondati eventuali dubbi di costituzionalità circa il fatto che, attraverso la disposizione che attribuisce al giudice tributario la giurisdizione relativa alle sanzioni inflitte da uffici finanziari, ricada nella giurisdizione tributaria la controversia su cui qui le Sezioni Unite sono chiamate a pronunciarsi. E ciò anche ove si ritenga presupposto indispensabile affinché la previsione della giurisdizione tributaria appaia conforme a Costituzione (art. 102, secondo comma) che la cognizione attenga a controversie connesse a tributi, dal momento che la sanzione di cui all’art. 3 del decreto-legge n. 12 del 2002 ha ... valenza tributaria, concernendo l’elusione degli oneri contributivi e la violazione di norme previdenziali, aventi ... natura latu sensu tributaria.*

“*Parimenti nessun profilo di incostituzionalità si delineerebbe ove si ritenesse che questa materia è stata sottratta alla giurisdizione tributaria dal decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223 ..., convertito dalla legge 4 agosto 2006, n.*

248, che ha ... *demandato le sanzioni di cui ci stiamo occupando alle cure della Direzione provinciale del lavoro territorialmente competente*".

Peraltro, secondo le argomentazioni addotte dalla Suprema Corte con l'ordinanza n. 3171 del 2008, il mutamento della giurisdizione conseguente al mutamento dell'organo competente all'irrogazione della sanzione per effetto delle disposizioni di cui al DL n. 223 del 2006 "*non esercita ... alcuna influenza sui procedimenti in corso e portati avanti alla magistratura competente in base alle norme in vigore al momento della introduzione del giudizio (art. 5 c.p.c.). E dunque le relative questioni non sono rilevanti in questa sede dal momento che la legge 248/2006 non ha natura interpretativa, e procede soltanto ad una diversa ed innovativa individuazione dell'organo competente ad infliggere sanzioni*".

7.2. *Orientamento della Corte costituzionale*

Con la sentenza n. 130 del 2008 (pubblicata nella *Gazzetta Ufficiale* del 21 maggio 2008), la Corte costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'articolo 2, comma 1 del D.Lgs. n. 546 del 1992 – per contrasto con l'articolo 102 e con la VI disposizione transitoria della Costituzione - "*nella parte in cui attribuisce alla giurisdizione tributaria le controversie relative alle sanzioni comunque irrogate da uffici finanziari, anche laddove esse conseguano alla violazione di disposizioni non aventi natura tributaria*".

Sulla scia dei principi già enunciati con sentenza n. 64 del 14 marzo 2008 (concernente illegittimità costituzionale dell'articolo 2, comma 2, secondo periodo del D.Lgs. n. 546 del 1992, nella parte in cui stabilisce che appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie in materia di canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche), la Consulta ha motivato le proprie statuizioni partendo dal presupposto che "*la giurisdizione tributaria deve essere*

considerata un organo speciale di giurisdizione preesistente alla Costituzione (sentenza n. 64 del 2008)”.

Ciò comporta che “l’oggetto di tale giurisdizione, così come la disciplina degli organi speciali, ben possano essere modificati dal legislatore ordinario, il quale, tuttavia, incontra precisi limiti costituzionali consistenti nel ‘non snaturare (come elemento essenziale e caratterizzante la giurisprudenza speciale) le materie attribuite’ a dette giurisdizioni speciali e nell’‘assicurare la conformità a Costituzione’ delle medesime giurisdizioni (ordinanza n. 144 del 1998). Da tale giurisprudenza si desume che il menzionato duplice limite opera con riferimento ad ogni modificazione legislativa riguardante l’oggetto delle giurisdizioni speciali preesistenti alla Costituzione ... e, altresì, che il mancato rispetto del limite di ‘non snaturare’ le materie originariamente attribuite alle indicate giurisdizioni si traduce nell’istituzione di un ‘nuovo’ giudice speciale, espressamente vietata dall’art. 102 Cost.. L’identità della ‘natura’ delle materie oggetto delle suddette giurisdizioni costituisce, cioè, una condizione essenziale perché le modifiche legislative di tale oggetto possano qualificarsi come una consentita ‘revisione’ dei giudici speciali e non come una vietata introduzione di un ‘nuovo’ giudice speciale”.

La Corte costituzionale ha, quindi, precisato che la giurisdizione tributaria “deve ritenersi imprescindibilmente collegata’ alla ‘natura tributaria del rapporto’ e che la medesima non può essere ancorata ‘al solo dato formale e soggettivo, relativo all’ufficio competente ad irrogare la sanzione’...”.

Nel ribadire l’orientamento manifestato con la richiamata sentenza n. 64 del 2008, la Consulta ha posto in ulteriore rilievo che “l’attribuzione alla giurisdizione tributaria di controversie non aventi natura tributaria comporta la violazione del divieto costituzionale di istituire giudici speciali. Tale illegittima attribuzione può derivare, direttamente, da una espressa disposizione legislativa che ampli la giurisdizione tributaria a materie non tributarie ovvero, indirettamente, dall’erronea qualificazione di ‘tributaria’ data dal legislatore (o

dall'interprete) ad una particolare materia (come avviene, ad esempio, allorché si riconducano indebitamente alla materia tributaria prestazioni patrimoniali imposte di natura non tributaria)".

7.2.1 Effetti della sentenza della Corte costituzionale n. 130 del 2008

La sentenza di accoglimento n. 130 del 2008, riconoscendo la fondatezza della censura di incostituzionalità sollevata dai Giudici *a quibus*, ha espunto dall'ordinamento la norma nella parte in cui questa risultava non conforme al dettato costituzionale.

Gli effetti di tale sentenza di accoglimento – decorrenti, ai sensi dell'articolo 136 della Costituzione e dell'articolo 30 della legge 11 marzo 1953, n. 87, dal 22 maggio 2008, giorno successivo alla sua pubblicazione nella *Gazzetta Ufficiale* - si producono *ex tunc*, vale a dire anche con riferimento ai rapporti sorti anteriormente alla pronuncia di illegittimità (c.d. efficacia retroattiva).

Come affermato dalla Corte di cassazione - Ufficio del massimario e del ruolo nella relazione n. 121 del 23 novembre 2007, *“La sentenza d’illegittimità ... si traduce in un ordine rivolto ai soggetti dell’applicazione (giudice e amministrazione), di non applicare più la norma illegittima: ciò significa che gli effetti della sentenza di accoglimento non riguardano solo i rapporti che sorgono in futuro, ma anche quelli che sono sorti passato, purchè non si tratti di rapporti esauriti.*

“La conferma della necessità di disapplicare la legge dichiarata incostituzionale, con riferimento ai rapporti pendenti, proviene dall’art. 1 l. cost. 9.2.1948, n. 1, in base al quale la Corte costituzionale è investita della questione dal giudice, indirettamente, nel corso di un giudizio: la perdita di efficacia va intesa dunque nel senso che dal giorno successivo alla pubblicazione della

sentenza la legge non può più trovare applicazione, proprio in riferimento al giudizio a quo. Diversamente, non avrebbe senso che pur avendola un giudice sollevata in riferimento ad un fatto specifico, egli fosse tenuto ad applicarla nonostante la Corte l'abbia dichiarata illegittima".

Pertanto, unico limite alla retroattività degli effetti della pronuncia è quello inerente ai rapporti c.d. esauriti.

Per rapporti esauriti si intendono, in sintonia con il contenuto della citata relazione della Corte di cassazione, quelle *"situazioni giuridiche che possono dirsi ormai esaurite, consolidate ed intangibili, allorché i rapporti tra le parti siano stati già definiti anteriormente alla pronuncia di illegittimità costituzionale per effetto, sia di giudicato, sia di atti amministrativi non più impugnabili, sia di atti negoziali rilevanti sul piano sostanziale e processuale, nonostante l'inefficacia della norma dichiarata incostituzionale"*.

In particolare, *"se la dichiarazione di illegittimità costituzionale ha effetto retroattivo, nel senso che la dichiarazione illegittima non può essere applicata né come norma per la disciplina dei rapporti ancora in corso o da costituire, né come regola di giudizio dei rapporti esauriti, tuttavia, la circostanza che quella disposizione abbia di fatto operato nell'ordinamento giuridico comporta che essa ha prodotto effetti irreversibili, perché essi hanno inciso su rapporti esauriti a causa della mancanza o della inutilizzabilità di strumenti idonei a rimetterli in discussione ovvero a causa della impossibilità giuridica o logica di valutare diversamente, a posteriori, comportamenti che devono essere esaminati alla stregua della situazione normativa esistente al momento in cui si verificano"* (cfr. citata relazione della Corte di cassazione n. 121 del 2007; v. anche risoluzione n. 2/E del 3 gennaio 2005).

8. Individuazione della giurisdizione a seguito della sentenza della Corte costituzionale n. 130 del 2008

Ai fini della individuazione del Giudice presso il quale vanno incardinate le controversie inerenti ai provvedimenti sanzionatori emessi dall’Agenzia delle entrate, è necessario premettere quanto segue.

La sentenza della Corte costituzionale n. 130 del 2008 ha inteso affermare la natura non tributaria delle sanzioni in esame, incidendo, tuttavia, esclusivamente sulla questione relativa alla giurisdizione.

Di conseguenza, la disciplina sostanziale delle sanzioni di cui si tratta continua ad essere regolata dal D.Lgs. n. 472 del 1997, stante l’espreso rinvio a tale disciplina contenuto nell’articolo 36-*bis*, comma 7-*bis* del DL n. 223 del 2006 (v. punti 4, 5 e 6 della presente circolare).

Di contro, atteso che la sentenza della Consulta ha inciso direttamente sulla giurisdizione, non trovano applicazione le norme del D.Lgs. n. 472 del 1997 concernenti la tutela in sede giurisdizionale e, in particolare, l’articolo 18, il quale prevede, al comma 2, che *“Se le sanzioni si riferiscono a tributi rispetto ai quali non sussiste la giurisdizione delle commissioni tributarie, è ammesso, nel termine di sessanta giorni dalla notificazione del provvedimento, ricorso amministrativo in alternativa all’azione avanti all’autorità giudiziaria ordinaria, che può comunque essere adita anche dopo la decisione amministrativa ed entro centottanta giorni dalla sua notificazione. Salvo diversa disposizione di legge, il ricorso amministrativo è proposto alla Direzione regionale delle entrate, competente in ragione della sede dell’ufficio che ha irrogato le sanzioni.”*

Detta disposizione – antecedente all’ampliamento della giurisdizione tributaria operato con l’articolo 12, comma 2 della legge 28 dicembre 2001, n. 448 - disciplinava il contenzioso di sanzioni inerenti a tributi per i quali non sussisteva la giurisdizione tributaria, mentre con specifico riferimento alla giurisdizione in materia di sanzioni amministrative per utilizzo di lavoratori irregolari tale collegamento ai tributi è stato espressamente escluso dalla sentenza della Corte costituzionale n. 130 del 2008.

Tanto premesso, si ritiene che, in punto di giurisdizione e di relativo procedimento contenzioso, risultino applicabili le disposizioni stabilite dagli articoli 22 e seguenti della legge n. 689 del 1981.

Pertanto, l'Autorità giudiziaria cui spetta la cognizione delle controversie concernenti le sanzioni in esame va individuata, a norma degli articoli 22, primo comma e 22-*bis*, secondo comma della legge n. 689 del 1981, nel Tribunale del luogo in cui è stata commessa la violazione.

Con riguardo alla competenza del Giudice del luogo in cui è stata commessa la violazione, la Corte di cassazione, con la sentenza n. 18075 dell'8 settembre 2004, ha chiarito che *“Secondo la giurisprudenza di questa Corte, in realtà, nella disciplina di cui alla legge n. 689 del 1981, per luogo in cui è stata commessa l'infrazione ...”*, nel quale si radica la competenza *“del giudice della opposizione allo stesso (art. 22) - deve intendersi quello in cui l'infrazione è stata accertata purché sussista la competenza territoriale degli organi accertatori (Cass., sez. 3^a, 18 febbraio 2000, n. 1876)”*.

Nella citata sentenza la Suprema Corte ha precisato, altresì, che *“Il criterio del luogo dell'accertamento della violazione, dedotto dal predetto orientamento giurisprudenziale ..., non si sostituisce al criterio del luogo della commissione della violazione, emergente dalla lettera della legge ..., ma lo presuppone (Cass., sez. 3^a, 4 agosto 2000, n. 10243)”*.

Dunque, ai fini della individuazione del Giudice competente *“a decidere sulla conseguente opposizione (art. 22), il luogo della commissione dell'illecito è da reputarsi coincidente con il luogo dell'accertamento in relazione al presumibile perfezionarsi dell'infrazione nel posto in cui ne vengano acclarati gli elementi costitutivi, ovvero venga constatata parte della condotta attiva o passiva del trasgressore in sé idonea ad integrare contegno sanzionabile’*. Ma *l'operatività di questa presunzione ‘deve tuttavia essere esclusa, per assenza della base logica su cui riposa, quando la stessa imputazione indichi un luogo della commissione del fatto diverso da quello dell'accertamento, relegando*

questo a mero luogo del reperimento delle prove di un illecito commesso altrove' (Cass. sez. 1^a, 11 luglio 2003, n. 10917)".

Si tratta, quindi, di un criterio presuntivo, fondato sulla richiamata "base logica", destinato peraltro a cedere quando il luogo di commissione della violazione sia diverso da quello in cui sono state reperite le prove della stessa.

Ciò comporta che l'Autorità giudiziaria competente va individuata con riferimento al luogo in cui è stata commessa la violazione, come del resto evidenziato dalla stessa Suprema Corte che, con successiva sentenza n. 24876 del 23 novembre 2006, ha rilevato che "La competenza territoriale in materia di opposizione alle sanzioni amministrative è fissata dalla L. n. 689 del 1982, art. 22 con riferimento al giudice (individuato ai sensi della L. n. 689 del 1981, art. 22 bis) del luogo in cui è avvenuta la violazione. Detta competenza territoriale è inderogabile e non può che estendersi a tutti coloro che rispondono della medesima violazione, a prescindere dal titolo che integra la rispettiva responsabilità".

9. Giudizio di opposizione al provvedimento di irrogazione della sanzione

L'opposizione alla sanzione si propone nelle forme, con le modalità e nei termini previsti dall'articolo 22 della legge n. 689 del 1981. Ne consegue che il giudizio innanzi al Tribunale del luogo in cui è stata commessa la violazione si introduce mediante ricorso, da proporre nel termine di trenta giorni dalla notificazione del provvedimento (ovvero di sessanta giorni, se l'interessato risiede all'estero).

9.1. Legittimazione passiva

Il ricorso avverso i provvedimenti di irrogazione delle sanzioni in esame va proposto nei confronti dell'Ufficio locale che ha emesso l'atto impugnato.

Depongono in tal senso sia il disposto normativo di cui all'articolo 23 della legge n. 689 del 1981, che reca testuale riferimento all'“*autorità che ha emesso l'atto impugnato*”, sia la giurisprudenza di legittimità richiamata al successivo punto 9.2.

9.2. *Rappresentanza e difesa in giudizio*

In base al quarto comma dell'articolo 23 della legge n. 689 del 1981, in primo grado le parti possono stare in giudizio direttamente, senza il patrocinio di avvocati; in particolare, “*l'autorità che ha emesso*” il provvedimento impugnato “*può avvalersi anche di funzionari appositamente delegati*”.

In proposito, si richiama la sentenza della Corte di cassazione n. 20441 del 21 settembre 2006, secondo cui “*Come già affermato da questa Corte, nelle cause di opposizione a sanzioni amministrative, la L. n. 689 del 1981, art. 23, comma 4, abilita a stare in giudizio direttamente l'organo che ha emesso il provvedimento impugnato, in persona del soggetto che è investito della sua titolarità, ovvero di suoi delegati, secondo gli atti amministrativi di investitura, i quali, anche se hanno forma scritta, non sono equiparabili alla procura di cui all'art. 83 c.p.c.*”.

“*Ne consegue che ad essi non sono applicabili la disciplina della procura al difensore e i relativi principi, dovendosi ritenere sufficiente, ai fini della regolarità della costituzione in giudizio del delegato ..., la sottoscrizione ... della comparsa di risposta e la sua espressa dichiarazione di stare in giudizio di tale sua qualità (cfr. Cass. nn. 9710/2001, 7065/2004)*”.

I medesimi principi si rinvencono nella sentenza della Suprema Corte n. 305 dell'11 gennaio 2006, in cui, attraverso una ricognizione della precedente

giurisprudenza in materia, si evidenzia che “*Cass. n. 9710 del 2001 ha affermato, con riguardo alla previsione ... contenuta nell’art. 23, comma 4, della L. n. 689 del 1981 ... che agli atti di investitura dei funzionari non è applicabile la disciplina della procura al difensore, con la conseguenza che la qualità di rappresentante in giudizio assunta dal funzionario non deve essere documentata da atti di delega o mandato, essendo sufficiente che egli dichiari la sua qualità, e ciò, in conformità del principio secondo il quale l’investitura dei pubblici funzionari nei poteri che dichiarano di esercitare nel compimento di atti inerenti al loro ufficio si presume ..., che non può essere messa in discussione in giudizio ove nessuna contestazione sia stata mossa al riguardo*”.

In definitiva, nei procedimenti in questione gli Uffici locali passivamente legittimati in primo grado possono stare in giudizio direttamente ovvero avvalersi della rappresentanza e difesa dell’Avvocatura dello Stato, in applicazione delle disposizioni previste dal testo unico approvato con regio decreto 30 ottobre 1933, n. 1611 e del protocollo d’intesa sottoscritto il 20 giugno 2007.

Al riguardo le Direzioni regionali stabiliranno con l’Avvocatura competente per territorio le concrete modalità di cooperazione del caso.

9.3. Applicabilità della sospensione feriale dei termini

Nei giudizi in esame trova applicazione la sospensione feriale dal 1° agosto al 15 settembre di ciascun anno, prevista dall’articolo 1 della legge 7 ottobre 1969, n. 742.

Detti giudizi non rientrano, infatti, tra quelli indicati dall’articolo 3 della medesima legge n. 742 del 1969 (“*In materia civile, l’articolo 1 non si applica alle cause ed ai procedimenti indicati nell’articolo 92 dell’ordinamento giudiziario 30 gennaio 1941, n. 1, nonché alle controversie previste dagli articoli 429 e 459 del codice di procedura civile*”) né ad essi è applicabile il rito speciale

del lavoro, richiamato ai sensi dell'articolo 35 della legge n. 689 del 1981 per il diverso caso delle controversie relative a violazioni in materia di previdenza ed assistenza obbligatorie.

Come affermato dal costante indirizzo della Corte di cassazione, *“la sospensione dei termini processuali nel periodo feriale, ai sensi degli artt. 1 e 3 della L. n. 742 del 1969, si estende anche ai giudizi di opposizione a ordinanza-ingiunzione relativi a sanzioni afferenti alla materia del lavoro ... che non rientrino nelle ipotesi in cui l'art. 35 L. n. 689 del 1981 ha disposto l'applicabilità del rito del lavoro (Cass., sez. un., 63/2000)”*(Cass. n. 7346 del 17 aprile 2004; n. 10258 del 26 luglio 2001; cfr. anche Cass. n. 15778 del 16 luglio 2007).

9.4. *Strumenti probatori*

Il giudizio disciplinato dall'articolo 23 della legge n. 689 del 1981 appare improntato ad esigenze di celerità, come dimostrato, tra l'altro, dalle disposizioni recate dal quinto comma di detto articolo, secondo cui *“Se alla prima udienza l'opponente o il suo procuratore non si presentano senza addurre alcun legittimo impedimento, il giudice, con ordinanza appellabile, convalida il provvedimento opposto, ponendo a carico dell'opponente anche le spese successive all'opposizione”*.

In proposito si ricorda che il predetto quinto comma dell'articolo 23 della legge n. 689 del 1981 è stato dichiarato costituzionalmente illegittimo nella parte in cui prevedeva che il giudice *“convalidi il provvedimento opposto in caso di mancata presentazione dell'opponente o del suo procuratore alla prima udienza senza addurre alcun legittimo impedimento, anche quando l'illegittimità del provvedimento risulti dalla documentazione allegata dall'opponente”* (Corte costituzionale, sentenza n. 534 del 5 dicembre 1990) ovvero *“anche quando*

l'amministrazione irrogante abbia omissis il deposito dei documenti di cui al secondo comma dello stesso art. 23" (Corte costituzionale, sentenza n. 507 del 18 dicembre 1995).

A differenza che nel giudizio tributario - in cui, ai sensi del comma 4 dell'articolo 7 del D.Lgs. n. 546 del 1992, "*Non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale*" - nel corso del giudizio di opposizione regolato dall'articolo 23 della legge n. 689 del 1981 "*il giudice dispone, anche d'ufficio, i mezzi di prova che ritiene necessari e può disporre la citazione di testimoni anche senza la formulazione di capitoli*" (quinto comma del citato articolo 23).

Va accuratamente valutata l'attendibilità dei testimoni di cui intende valersi l'autore della violazione, anche sotto l'aspetto di significativi legami - non solo di parentela - intercorrenti con lo stesso, alla stregua dei principi desumibili dalla giurisprudenza di legittimità, secondo cui "*in tema di prova testimoniale, l'insussistenza, a seguito della sentenza della Corte Costituzionale n. 248 del 1974 (concernente illegittimità costituzionale dell'articolo 247 del codice di procedura civile, n.d.r.), del divieto di testimoniare sancito per i parenti e per gli altri soggetti indicati dall'art. 247 c.p.c. rende bensì impossibile un'aprioristica valutazione di non credibilità delle disposizioni rese dalle persone menzionate in tale norma (non avendo evidentemente senso, in caso contrario, l'eliminazione del divieto stesso), ma non esclude che il vincolo di parentela possa, in concorso con ogni altro utile elemento, essere considerato al fine della verifica della maggiore o minore attendibilità delle deposizioni stesse (Cass. 18 aprile 1994 n. 3651)"* (cfr. Cass. n. 1632 del 14 febbraio 2000; conforme: Cass. n. 17384 del 30 agosto 2004).

Si richiama, infine, l'attenzione sulla disposizione di cui all'ultimo comma dell'articolo 23 in commento, in base al quale "*Il giudice accoglie l'opposizione quando non vi sono prove sufficienti della responsabilità dell'opponente*".

Ne deriva che gli Uffici devono prestare particolare cura nell'assolvimento dell'onere probatorio, sviluppando dettagliatamente tutti i motivi idonei a

dimostrare l'avvenuta violazione, esibendo la relativa documentazione ed avvalendosi dei mezzi di prova ammessi nel giudizio innanzi al Tribunale. In particolare, deve essere adeguatamente valutata la sostenibilità, sotto l'aspetto probatorio, dei rilievi contenuti nel verbale di constatazione della violazione.

9.5. *Impugnabilità della sentenza emessa dal Tribunale*

La sentenza emessa dal Tribunale è impugnabile innanzi alla “*corte di appello nella cui circoscrizione ha sede il giudice che ha pronunciato la sentenza*” (articolo 341 del codice di procedura civile).

In proposito si ricorda che l'articolo 26 del decreto legislativo 2 febbraio 2006, n. 40 ha abrogato l'ultimo comma dell'articolo 23 della legge n. 689 del 1981, che stabiliva la ricorribilità per cassazione della sentenza resa all'esito del giudizio di opposizione, escludendo la possibilità di proporre appello.

Pertanto, come precisato nella relazione illustrativa al D.Lgs. n. 40 del 2006, “*Questa abrogazione determina il ripristino del regime ordinario delle impugnazioni in questa materia: ... le sentenze pronunciate dal tribunale nelle materie ad esso riservate dall'art. 22 bis della legge 689/81 e da altre disposizioni, ... saranno*” impugnabili “*davanti alla corte d'appello*”.

Al riguardo si sottolinea che, ai fini della decorrenza del termine “breve” di trenta giorni per la proposizione dell'appello, la notifica della sentenza deve essere effettuata presso l'Ufficio dell'Agenzia delle entrate, ogniqualvolta questo non si sia avvalso della rappresentanza in giudizio dell'Avvocatura dello Stato. Diversamente, nelle ipotesi in cui l'Agenzia si sia avvalsa del patrocinio dell'Organo legale, la notifica deve essere effettuata presso l'Avvocatura (cfr., tra le tante, Cass. n. 4936 dell'8 marzo 2006). Prudenzialmente, il predetto termine breve di impugnazione va rispettato anche nei casi in cui la notifica della sentenza dovesse risultare viziata.

Si sottolinea, infine, che nel giudizio d'appello l'Agenzia deve essere rappresentata e difesa dall'Avvocatura dello Stato, tenuto conto che la disposizione di cui al quarto comma dell'articolo 23 della legge n. 689 del 1981 consente all'opponente ed all'autorità che ha irrogato la sanzione di stare in giudizio direttamente con esclusivo riferimento alla fase di impugnazione innanzi al Tribunale.

10. Controversie pendenti

Una volta chiarito che, a seguito della sentenza della Corte costituzionale n. 130 del 2008, le controversie inerenti alle sanzioni amministrative in commento rientrano nella giurisdizione del giudice ordinario, individuato in applicazione degli articoli 22 e seguenti della legge n. 689 del 1981, occorre esaminare la questione relativa ai giudizi pendenti innanzi alle Commissioni tributarie, instaurati antecedentemente alla data da cui decorrono gli effetti della predetta sentenza della Consulta (vale a dire i giudizi instaurati anteriormente al 22 maggio 2008).

Al riguardo si precisa in via preliminare che la descritta efficacia retroattiva della sentenza della Corte costituzionale n. 130 del 2008 (cfr. punto 7.2.1) esclude l'operatività della c.d. *perpetuatio jurisdictionis* prevista dall'articolo 5 del codice di procedura civile, secondo cui *“La giurisdizione e la competenza si determinano con riguardo alla legge vigente e allo stato di fatto esistente al momento della proposizione della domanda e non hanno rilevanza rispetto ad esse i successivi mutamenti della legge o dello stato medesimo.”*

Infatti, come specificato dalla costante giurisprudenza della Suprema Corte, *“l'art. 5 cod. proc. civ., secondo il quale la giurisdizione si determina con riguardo alla legge vigente al momento della proposizione della domanda, non opera quando la norma che detta i criteri determinativi della giurisdizione è*

successivamente dichiarata illegittima, data l'efficacia retroattiva che assiste le pronunce della Corte Costituzionale, salvo il limite dei rapporti esauriti: Cass. ss. uu. 6 maggio 2002, n. 6487" (Cass., SS.UU., n. 14993 del 3 marzo 2007).

Dello stesso avviso è la giurisprudenza amministrativa, secondo cui *"l'arresto costituzionale dichiarativo della parziale illegittimità della disposizione ... trova applicazione nei giudizi pendenti, attesa l'efficacia retroattiva che assiste tale tipo di pronunce, che prevale sul contrario principio della perpetuatio jurisdictionis, sancito dall'art. 5 c.p.c. (con l'unico limite costituito dalle situazioni consolidate per esaurimento dei relativi rapporti)"* (Consiglio di Stato, n. 4032 del 16 luglio 2007).

Ciò premesso, nelle controversie di cui si tratta risulta applicabile la c.d. *translatio iudicii*, come peraltro affermato dal recente orientamento della giurisprudenza di legittimità e, successivamente, della giurisprudenza costituzionale, che si sono entrambe espresse a favore dell'operatività di detti principi anche tra Giudici di diverso ordine.

Invero, le sezioni unite della Corte di cassazione, con sentenza n. 4109 del 22 febbraio 2007, hanno mutato lo *"ius receptum (ex plurimis: Cass., sez. un., n. 7039/2006; Cass., sez. un., n. 19218/2003; Cass., sez. un., n. 17934/2003; Cass., sez. un., n. 8089/2002; Cass., sez. un., n. 7099/2002; Cass., sez. un., n. 6041/2002; Cass., sez. un., n. 2091/2002; Cass., sez. un., n. 14266/2001; Cass., sez. un., n. 1146/2000; Cass., sez. un., n. 1166/94; Cass., sez. un., n. 10998/93) sul tema"*, in base al quale *"la translatio iudicii dal giudice ordinario al giudice speciale (e viceversa) presuppone necessariamente l'unicità della giurisdizione"*.

A tale precedente indirizzo - fondato sull'applicabilità della *translatio* alle sole ipotesi tassative di difetto di competenza nell'ambito dello stesso ordine giudiziario (articolo 50 del codice di procedura civile) e di pronuncia in sede di regolamento di giurisdizione, se la Corte di cassazione dichiara la giurisdizione del giudice ordinario (articoli 41 e 367 del codice di procedura civile) - conseguiva che *"Nel caso ... di domanda proposta innanzi ad un giudice privo di*

giurisdizione, non è possibile la riassunzione dinanzi al giudice ... fornito di tale giurisdizione”.

A seguito del riesame delle proprie posizioni, posto in essere con la predetta sentenza n. 4109 del 2007, le sezioni unite “*nella loro funzione di Corte regolatrice della giurisdizione ... ritengono che, in base ad una lettura costituzionalmente orientata della disciplina della materia ... sussistano le condizioni per potere affermare che è stato dato ingresso nell’ordinamento processuale al principio della translatio iudicii dal giudice ordinario al giudice speciale, e viceversa, in caso di pronuncia sulla giurisdizione”.*

Ad avviso della Suprema Corte, “*Premessa indispensabile è la considerazione di carattere generale che, seppure in tema di giurisdizione non è espressamente stabilita una disciplina improntata a quella prevista per la competenza (artt. 44, 45 e 50 del codice di rito civile), ammissiva della riassunzione della causa dal giudice incompetente a quello competente, neppure sussiste la previsione di un espresso divieto della translatio iudicii nei rapporti tra giudice ordinario e giudice speciale”.*

Sulla applicabilità della *translatio iudicii* tra Giudici di ordine diverso è intervenuta la Corte costituzionale con sentenza n. 77 del 12 marzo 2007, concernente dichiarazione di illegittimità costituzionale – per contrasto con gli articoli 24 e 111 della Costituzione - dell’articolo 30 della legge 6 dicembre 1971, n. 1034, “*nella parte in cui non prevede che gli effetti, sostanziali e processuali, prodotti dalla domanda proposta a giudice privo di giurisdizione si conservino, a seguito di declinatoria di giurisdizione, nel processo proseguito davanti al giudice munito di giurisdizione”.*

Il percorso argomentativo della Consulta si differenzia da quello della Corte di cassazione, in quanto nella sentenza n. 77 del 2007 si sottolinea che “*l’espressa previsione della translatio con esplicito ed esclusivo riferimento alla ‘competenza’ ... non altro può significare se non divieto di applicare alla giurisdizione quanto previsto, esplicitamente ed esclusivamente, per la*

competenza; il che avrebbe reso superfluo, nell'asciutta essenzialità delle norme codicistiche, l'«espresso divieto» di applicare alla giurisdizione le molte norme esplicitamente dedicate ... alla sola competenza».

Le conclusioni di entrambe le Corti sono, in ogni caso, volte alla conservazione degli effetti sostanziali e processuali della domanda, sia pure con la differenza che, mentre la Cassazione ritiene che la *translatio* sia applicabile a diritto vigente, il Giudice delle leggi auspica un intervento del legislatore, “*con l'urgenza richiesta dall'esigenza di colmare una lacuna dell'ordinamento processuale*” che dia “*attuazione al principio di conservazione degli effetti, sostanziali e processuali, prodotti dalla domanda proposta a giudice privo di giurisdizione nel giudizio ritualmente riattivato – a seguito di declinatoria di giurisdizione – davanti al giudice che ne è munito*”.

Più specificamente, la Consulta nella predetta sentenza n. 77 del 2007 chiarisce che “*la conservazione degli effetti prodotti dalla domanda originaria discende non già da una dichiarazione del giudice che declina la propria giurisdizione, ma direttamente dall'ordinamento ...; ed anzi deve escludersi che la decisione sulla giurisdizione, da qualsiasi giudice emessa, possa interferire con il merito (al quale appartengono anche gli effetti della domanda) demandato al giudice munito di giurisdizione*”. Aggiunge, inoltre, che “*E' superfluo sottolineare che, laddove possibile utilizzando gli strumenti ermeneutici (come, nel caso oggetto del giudizio a quo, dopo la declinatoria di giurisdizione), i giudici ben potranno dare attuazione al principio della conservazione degli effetti della domanda nel processo riassunto*”.

Successivamente, il Consiglio di Stato, con decisione n. 3801 del 28 giugno 2007, ha statuito l'applicabilità della *translatio iudicii* nei rapporti tra giudice amministrativo e giudice ordinario, “*considerato che la Corte costituzionale (sentenza n. 77 del 2007) e le Sezioni Unite (sentenza n. 4109/2007) hanno affermato il principio ... secondo cui il giusto processo è diretto non allo scopo di sfociare in una decisione purchessia, ma di rendere una*

pronuncia di merito, stabilendo chi ha ragione e chi ha torto, onde esso deve avere per oggetto la verifica della sussistenza dell'azione in senso sostanziale e, nei limiti del possibile, non esaurirsi nella discettazione sui presupposti processuali”.

Il richiamato orientamento è stato ulteriormente confermato dal Consiglio di Stato con la decisione n. 3065 del 19 giugno 2008, in cui si sottolinea che “*In attesa dell'intervento legislativo auspicato dalla Corte costituzionale, il Collegio ritiene che per dare attuazione al principio enunciato dalle sopra indicate sentenze (Cass., SS.UU., n. 4109 del 2007 e Corte costituzionale n. 77 del 2007, n.d.r.) sia necessario: a) rimettere le parti davanti al Giudice ordinario affinché dia luogo al processo di merito ...; b) precisare, comunque, che sono salvi gli effetti sostanziali e processuali della domanda ...; c) ... fissare un termine entro cui tale salvezza opera Ai fini dell'individuazione di tale termine può essere applicato analogicamente ... l'art. 50 c.p.c. ...”.*

10.1. Translatio iudicii

L'applicabilità della *translatio iudicii* comporta che - a seguito della declaratoria di difetto di giurisdizione pronunciata dalla Commissione tributaria presso cui pende il giudizio instaurato prima della pubblicazione della sentenza della Corte costituzionale n. 130 del 2008 - il processo possa essere riassunto innanzi al Tribunale del luogo in cui è stata commessa la violazione entro il termine indicato dal Giudice *a quo* o, in mancanza, entro il termine di sei mesi di cui al primo comma dell'articolo 50 del codice di procedura civile.

Se la riassunzione non avviene nei termini predetti, il processo si estingue (articoli 50, secondo comma e 307, terzo comma del codice di procedura civile).

Ciò posto, con riferimento alla gestione del contenzioso pendente in materia, gli Uffici deducono il difetto di giurisdizione qualora non sia ancora

intervenuta la sentenza di primo grado, fermo restando che tale difetto va rilevato d'ufficio dal Giudice secondo quanto disposto dall'articolo 3, comma 1 del D.Lgs. n. 546 del 1992.

Qualora sia già stata emessa sentenza di primo grado favorevole all'autore della violazione, gli Uffici propongono appello innanzi alla Commissione tributaria regionale, in quanto, in mancanza di una pronuncia da parte del Giudice presso il quale il processo era stato inizialmente instaurato, non si ravvisano i presupposti per la riassunzione innanzi al Giudice fornito di giurisdizione.

Si sottolinea che, in sede di valutazione dell'opportunità di proseguire la controversia, l'Ufficio deve tenere conto delle probabilità di vittoria. La sentenza non va impugnata solo per difetto di giurisdizione. E' necessario che vi siano ulteriori motivi di impugnazione, in considerazione anche della circostanza che nell'eventuale giudizio di riassunzione devono essere esaminate solo le questioni ritualmente introdotte innanzi al Giudice tributario e riproposte innanzi al Giudice fornito di giurisdizione.

Nel giudizio di appello e in quello di legittimità va considerato che *“dal coordinamento dei principi sulla rilevabilità d'ufficio del difetto di giurisdizione con quelli che disciplinano il sistema delle impugnazioni, deriva che, ove il giudice di primo grado abbia espressamente statuito sulla giurisdizione, il riesame della questione da parte del giudice di secondo grado postula che essa sia stata riproposta con il mezzo di gravame, ostandovi, altrimenti, la formazione del giudicato interno”* (cfr. Cass. n. 4109 del 2007).

Inoltre, la questione della giurisdizione non sembra che possa essere esaminata qualora l'appello o il ricorso per cassazione siano stati proposti successivamente alla data (21 maggio 2008) di pubblicazione della sentenza n. 130 del 2008 e non sia stato inserito il difetto di giurisdizione fra i motivi di gravame.

Si evidenzia, infine, che la formazione del giudicato interno, preclusivo dell'applicabilità della sentenza della Corte costituzionale n. 130 del 2008, può anche essere implicito (cfr. Cass., SS.UU., n. 22427 del 9 ottobre 2006).

10.2. Riassunzione

Successivamente alla statuizione del Giudice tributario sul difetto di giurisdizione, come già detto, il giudizio può essere riassunto innanzi al Tribunale del luogo in cui è stata commessa la violazione ovvero al diverso Tribunale indicato dal Giudice, con conservazione degli effetti sostanziali e processuali della domanda introduttiva del giudizio tributario.

Pertanto, in applicazione dei criteri enunciati dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 77 del 2007, nel giudizio di riassunzione non possono essere formulate domande ulteriori rispetto a quelle sollevate nel giudizio originariamente instaurato innanzi al Giudice tributario.

Sul punto valgono i chiarimenti di cui alla sentenza della Corte di cassazione n. 7392 del 19 marzo 2008, con la quale è stato precisato che *“Secondo l’orientamento consolidato di questa Corte, la riassunzione del processo non comporta la costituzione di un nuovo rapporto processuale, bensì la prosecuzione di quello inizialmente instaurato, sicché sotto ogni aspetto, sia sostanziale che processuale, la posizione delle parti nel processo, a seguito della riassunzione, è e deve essere esattamente quella assunta nell’originario ricorso (cfr. Cass. n. 11628 del 2007)”*.

Circa la forma ed il contenuto dell’atto di riassunzione, si richiamano, in particolare, le disposizioni di cui all’articolo 125 delle norme di attuazione del codice di procedura civile e la relativa giurisprudenza di legittimità (cfr., tra le altre, Cass. n. 18170 del 9 settembre 2004; n. 6255 del 21 giugno 1999).

Come precisato al punto 10.1, la mancata riassunzione determina l'estinzione dell'intero processo, con il venir meno delle sentenze emesse nel corso di esso e la conseguente definitività dell'atto di irrogazione originariamente impugnato (cfr. Cass. n. 3040 dell'8 febbraio 2008, secondo cui "*l'estinzione del processo travolge la sentenza ..., ma non l'atto amministrativo che – come noto - non è un atto processuale bensì l'oggetto dell'impugnazione*").

Si evidenzia che, nell'ipotesi di riassunzione effettuata a cura di controparte, gli Uffici devono primariamente verificare il rispetto del termine indicato dal Giudice *a quo* ovvero, in mancanza, del termine di sei mesi previsto dall'articolo 50 del codice di procedura civile.

Al riguardo, si fa presente che la Suprema Corte, con sentenza n. 780 del 19 gennaio 2001, ha ribadito che "*Come è pacifico nella giurisprudenza di legittimità la dichiarazione di estinzione del processo è bensì subordinata alla eccezione della parte interessata, ma il giudice non è vincolato ad attenersi alle ragioni addotte dalla parte medesima a fondamento della eccezione potendo egli rilevare di ufficio il fatto estintivo non dedotto, ovvero sostituire una causa estintiva valida a quella inidonea dedotta dalla parte*" (cfr. anche Cass. n. 699 del 22 gennaio 2000, con la quale si sottolinea che "*l'eccezione di estinzione del processo è caratterizzata da una assoluta pregiudizialità, ossia deve precedere ogni altra difesa; e, in ipotesi di contestuale proposizione di più eccezioni, è necessaria la precisazione che essa viene proposta in via pregiudiziale, senza la quale deve ritenersi tacitamente rinunciata*").

In considerazione dell'ammissibilità del giuramento e della prova testimoniale nel giudizio *ex* articoli 22 e seguenti della legge n. 689 del 1981, è possibile avvalersi innanzi al Giudice *ad quem* di tali strumenti probatori, esclusi dall'ambito del giudizio tributario a norma dell'articolo 7, comma 4 del D.Lgs. n. 546 del 1992.

Sul punto va tuttavia osservato che, in riferimento al disposto normativo di cui all'articolo 7 del D.Lgs. n. 546 del 1992, recante il divieto di introduzione

della prova testimoniale e del giuramento nel processo tributario, la giurisprudenza di legittimità ha più volte affermato che *“che le dichiarazioni rese da terzi, raccolte dai verificatori, non hanno natura di prova testimoniale, bensì di meri indizi (in tal senso, anche C. cost., sent. n. 18/2000), utilizzabili, alla stessa stregua degli altri, per la formazione del convincimento del giudice di merito, e che ciò non viola i principi del giusto processo (art. 111 Cost.) sotto il profilo della c.d. ‘parità delle armi’, atteso che anche il contribuente può produrre documenti contenenti dichiarazioni rese da terzi in sede extra processuale, con il medesimo valore probatorio (Cass. nn. 4269/2002, 903/2002)”* (cfr. Cass. n. 10261 del 21 aprile 2008; nello stesso senso, tra le altre, Cass. n. 1164 del 21 gennaio 2008; n. 2658 del 7 febbraio 2007).

Ciò posto, nel giudizio di riassunzione innanzi al Tribunale, pur essendo ammessa la possibilità di avvalersi della prova testimoniale – non ammessa nel processo tributario -, i fatti oggetto della prova sono pur sempre e solo quelli già ritualmente introdotti nel giudizio tributario, considerato che, come già ricordato, non si tratta di un nuovo giudizio, ma della prosecuzione di quello già instaurato, senza possibilità di modifica della domanda e dei fatti posti a fondamento della stessa.

Più specificamente, la mancata allegazione in sede amministrativa o processual-tributaria di dichiarazioni rese da terzi si ritiene che escluda la possibilità di utilizzare validamente la prova per testi nell’ambito del giudizio di riassunzione.

11. Impugnazione degli atti di riscossione

Al punto 6 è stato precisato che, nelle ipotesi di sanzioni irrogate per violazioni constatate prima del 12 agosto 2006, gli Uffici dell’Agenzia delle entrate restano competenti ad effettuare l’iscrizione a ruolo delle relative somme.

In osservanza dei principi enunciati dalla Corte costituzionale con sentenza n. 130 del 2008, si ritiene che anche l'impugnazione degli atti di riscossione delle sanzioni di cui si tratta vada effettuata innanzi all'autorità giudiziaria ordinaria.

Al riguardo si precisa quanto segue.

Secondo l'orientamento consolidato della giurisprudenza di legittimità, *“l'opposizione avverso cartella esattoriale, ai sensi della L. n. 689 del 1981, intanto è consentita, in quanto la parte deduca che essa costituisce il primo atto con il quale è venuto a conoscenza della sanzione irrogatagli, sicché con il ricorso al Giudice si mira a recuperare le ragioni di opposizione alla sanzione amministrativa che non era stato possibile far valere nelle forme e nei tempi previsti dalle specifiche disposizioni della L. n. 689 del 1981, per nullità o omissione della notifica del processo verbale di contestazione o dell'ordinanza ingiunzione”* (Cass. n. 5871 del 13 marzo 2007; cfr. n. 25538 del 30 novembre 2006; n. 9180 del 20 aprile 2006; n. 5279 del 12 aprile 2002; SS. UU., n. 489 del 13 luglio 2000).

Di contro, l'impugnazione della cartella va proposta mediante il diverso rito previsto per l'opposizione all'esecuzione di cui all'articolo 615 del codice di procedura civile, *“allorché si contesti la legittimità dell'iscrizione a ruolo per la mancanza di un titolo che la legittimi, o si adducano fatti estintivi sopravvenuti alla formazione del titolo”*, ovvero per l'opposizione agli atti esecutivi di cui all'articolo 617 del codice di procedura civile *“qualora si deducano vizi formali della cartella”* (Cass. n. 25538 del 30 novembre 2006).

In questo caso, l'ammissibilità delle opposizioni regolate dagli articoli 615 e 617 del codice di procedura civile risulta in linea con quanto stabilito dall'articolo 29, comma 2 del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46, secondo cui alle entrate diverse da quelle elencate dall'articolo 2 del D.Lgs. n. 546 del 1992 ed a quelle non tributarie *“non si applica la disposizione del comma 1 dell'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973,*

n. 602, come sostituito dall'articolo 16 del presente decreto e le opposizioni all'esecuzione ed agli atti esecutivi si propongono nelle forme ordinarie”.

12. Sentenza della Corte costituzionale n. 144 del 2005

Con la sentenza n. 144 del 2005, richiamata in premessa, la Corte costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'articolo 3, comma 3 del DL n. 12 del 2002, introdotto dalla legge di conversione n. 73 del 2002, *“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”.*

In particolare, la pronuncia della Consulta afferma che, secondo la normativa vigente fino all'11 agosto 2006:

- *“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”;*
- *“Tale presunzione assoluta determina la lesione del diritto di difesa garantito dall'articolo 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”;*
- la normativa in esame produce, inoltre, *“la irragionevole equiparazione ... 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”.*

La sentenza in commento rientra nella categoria delle sentenze cosiddette additive, caratterizzate dalla circostanza che, attraverso di esse, il Giudice delle leggi non si limita a riconoscere la non conformità alla Costituzione della norma sottoposta al suo sindacato, ma provvede di fatto anche a riscriverne il contenuto, rendendolo aderente ai dettami costituzionali.

In ordine all'efficacia retroattiva della sentenza in commento, si rinvia a quanto precisato *sub* punto 7.2.1 con riguardo alla sentenza di accoglimento della Corte costituzionale n. 130 del 2008.

In ordine all'incidenza della sentenza di incostituzionalità n. 144 del 2005 sui procedimenti giurisdizionali in corso, si ricorda che la Corte di cassazione ha più volte affermato che *“Il principio di cui all’art. 136 Cost., secondo cui una norma cessa di avere efficacia dal giorno successivo a quello di pubblicazione della sentenza che la dichiara incostituzionale, va coordinato con le regole fondamentali che governano il processo, in seno al quale, all’esito del progressivo verificarsi di effetti preclusivi derivanti dal comportamento delle parti, la materia del contendere viene via via a ridursi, con la conseguenza che tutto quanto risulti non più dibattuto (o mai dibattuto) nel corso dl processo resta insensibile alla pronuncia di incostituzionalità (cfr., i n tal senso Cass. 26/06/2002, n. 11077; e 14/11/2000, n. 14744) ... Ne consegue l’inammissibilità di un motivo di opposizione ... formulato per la prima volta ..., quando thema decidendum e thema probandum della causa sono ormai da tempo definitivamente fissati”* (Cass. n. 394 dell’11 gennaio 2006; cfr., inoltre, Cass. n. 4549 del 1° marzo 2006; n. 20763 del 26 ottobre 2004; n. 11077 del 26 luglio 2002; n. 14744 del 14 novembre 2000).

Ciò posto, con riferimento alla gestione del contenzioso pendente in materia, si rappresenta la necessità di effettuare una sistematica ricognizione delle controversie, al fine di verificare che i soggetti interessati abbiano eccepito o comunque dedotto concrete circostanze di fatto, idonee a dimostrare l'effettivo periodo di utilizzazione dei lavoratori irregolari.

In conformità all'indicato orientamento della Suprema Corte, la deduzione secondo cui il periodo nel quale è stato utilizzato il lavoro irregolare sia iniziato successivamente al primo gennaio dell'anno di constatazione della violazione deve essere contenuta nel ricorso introduttivo del giudizio di primo grado e non può essere introdotta mediante una memoria successiva né nell'eventuale giudizio di riassunzione (cfr. precedente punto 10.2).

Per i giudizi pendenti innanzi alle Commissioni tributarie, si precisa che l'articolo 24, comma 2, del D.Lgs. n. 546 del 1992 prevede che l'integrazione dei motivi del ricorso è consentita solo allorquando sia *“resa necessaria dal deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della commissione”* e che la stessa debba avvenire entro il termine perentorio di sessanta giorni dalla data in cui l'interessato ha avuto notizia di tale deposito (in tal senso, Cass. n. 19000 del 10 settembre 2007; n. 24970 del 25 novembre 2005; n. 6416 del 22 aprile 2003).

Ne consegue, pertanto, l'impossibilità da parte del ricorrente di modificare la domanda mediante la proposizione di motivi integrativi di quelli già esposti nel ricorso introduttivo del giudizio.

Inoltre, la deduzione in argomento costituisce domanda nuova, improponibile nel giudizio d'appello ai sensi dell'articolo 57 del D.lgs. n. 546 del 1992.

Con la sentenza n. 3681 del 16 febbraio 2007 la Corte di cassazione ha infatti affermato che *“Non possono proporsi nuove eccezioni che non siano rilevabili anche d'ufficio”*.

Più specificamente, *“come questa Corte ha più volte chiarito (cfr. la sentenza n. 10864 del 2005), si ha domanda nuova, improponibile nel giudizio d'appello ex art. 57 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 ..., quando il contribuente, nell'atto di appello, introduce, al fine di ottenere l'eliminazione ... dell'atto impugnato, una causa petendi diversa, fondata su situazioni giuridiche*

non prospettate in primo grado, sicché risulti inserito nel processo un nuovo tema di indagine”.

In presenza di specifiche eccezioni sollevate nel ricorso introduttivo del giudizio tributario ovvero del giudizio *ex* articolo 22 della legge n. 689 del 1981, instaurato in data successiva alla pubblicazione della sentenza della Corte costituzionale n. 130 del 2008, va verificato che la controparte abbia adeguatamente assolto all'onere della prova.

Alla luce della sentenza della Corte costituzionale n. 144 del 2005, il puntuale ed esaustivo assolvimento dell'onere della prova sullo specifico punto relativo al periodo in cui ha avuto inizio l'utilizzo del lavoro irregolare costituisce, infatti, elemento fondamentale ai fini dell'esito della controversia.

Sui mezzi di prova ammessi nel procedimento innanzi al giudice ordinario si ribadisce che vale quanto precisato al punto 9.4 della presente circolare.

Si invitano conseguentemente gli Uffici dell'Agenzia a riesaminare caso per caso, secondo i criteri esposti nella presente circolare, il contenzioso pendente nella materia in esame e, soltanto qualora ne ricorrano i presupposti, a rideterminare la sanzione in applicazione della sentenza della Corte costituzionale n. 144 del 2005.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dagli Uffici.