

Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Circolare del 30/05/2007 n. 35

Oggetto:

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

Testo:

INDICE

1. Premessa
2. Criteri di commisurazione della sanzione
3. Organo competente all'irrogazione delle sanzioni
4. Contestazione e notificazione della violazione
5. Adempimenti operativi degli Uffici
6. Riscossione delle sanzioni irrogate prima del 12 agosto 2006
7. Individuazione della giurisdizione
8. Gestione delle controversie pendenti a seguito della sentenza della Corte costituzionale n. 144 del 2005

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.

In particolare, 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.

Nessuna modifica e' 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".

Considerata la mancanza di un regime transitorio finalizzato a regolamentare il passaggio dalla vecchia alla nuova normativa, al punto 44 della circolare n. 28 del 4 agosto 2006 ("Decreto-legge n. 223 del 4 luglio 2006 - Primi chiarimenti"), e' stato affermato che "Per la vigenza della norma occorre fare riferimento all'entrata in vigore della legge di conversione", vale a dire alla data del 12 agosto 2006.

Di seguito si forniscono alcuni chiarimenti in ordine alla nuova disciplina normativa, precisando che al riguardo si e' tenuto conto del parere reso dall'Avvocatura generale dello Stato con nota part. n. 30494 dell'8 marzo 2007, Cs. 40697/06.

2. 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 gia' previste dalla normativa in vigore, l'impiego di lavoratori non risultanti dalle scritture o da altra documentazione obbligatoria e' 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 puo' 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 e' piu' 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 e' 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 e' coerente con il principio stabilito dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 144 del 12 aprile 2005, con la quale e' stata dichiarata l'incostituzionalita' del citato articolo 3, comma 3, vigente fino all'11 agosto 2006, nella parte in cui non ammetteva la possibilita' di provare che il rapporto di lavoro irregolare avesse avuto inizio successivamente al primo gennaio dell'anno in cui era stata constatata la violazione.

3. Organo competente all'irrogazione delle sanzioni

Prima della modifica in esame, il comma 5 dell'articolo 3 del DL n. 12 del 2002 stabiliva che "Competente alla irrogazione della sanzione amministrativa di cui al comma 3 e' 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".

Pertanto, in base alla pregressa formulazione del richiamato comma 5, il potere di irrogare la sanzione relativa all'utilizzo del lavoro irregolare era attribuito all'Agenzia delle entrate, la quale si atteneva 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.

Al riguardo, al punto 9 della circolare interamministrativa n. 56 del 20 giugno 2002 ("Norme per incentivare l'emersione dell'economia sommersa. Capo I della legge 18 ottobre 2001, n. 383 e successive modifiche ed integrazioni"), e' stato chiarito che "La competenza all'irrogazione della predetta sanzione e' riservata agli Uffici dell'Agenzia delle Entrate in ragione del domicilio fiscale del soggetto che utilizza il lavoro irregolare, ai quali i diversi organi preposti al controllo devono direttamente trasmettere i verbali di accertamento o di constatazione e ogni altro elemento utile a tali fini ... Si rendono applicabili le disposizioni contenute nel decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, ad eccezione del comma 2 dell'articolo 16".

Cio' premesso, la lettera b) del comma 7 dell'articolo 36-bis in commento ha sostituito il comma 5 citato 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 e' 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 e' la Direzione provinciale del lavoro.

Per quanto concerne le violazioni constatate anteriormente alla data di entrata in vigore della legge di conversione n. 248 del 2006 - ossia prima del 12 agosto 2006 - la competenza ad irrogare la sanzione in argomento spetta comunque alla Direzione provinciale del lavoro, non rilevando al riguardo la provenienza ne' la data della constatazione.

In tal senso e' il predetto parere dell'Avvocatura generale dello Stato dell'8 marzo 2007.

Giova evidenziare che il comma 4 dell'articolo 3 del DL n. 12 del 2002, come convertito dalla legge n. 73 del 2002, e' rimasto immutato. Sotto tale aspetto appare quindi evidente la volonta' del legislatore di intervenire esclusivamente, per effetto della nuova normativa, sull'organo competente all'irrogazione della sanzione e non anche su quello competente alla constatazione della violazione, che, in base al predetto comma 4, e' tuttora attribuita agli "organi preposti ai controlli in materia fiscale, contributiva e del lavoro".

In altri termini, dal combinato disposto del comma 4 e del nuovo comma 5 dell'articolo 3 del DL n. 12 del 2002, risulta che, a decorrere dal 12 agosto 2006, alla Direzione provinciale del lavoro e' demandato il compito di contestare la violazione e di irrogare la sanzione, senza che, tuttavia, le sia riservato in esclusiva il compito di constatare il fatto suscettibile di integrare gli estremi della violazione.

Lo spostamento della competenza all'irrogazione della sanzione in capo alla Direzione provinciale del lavoro ed il venir meno del rinvio alle disposizioni del D.Lgs. n. 472 del 1997 comportano che, nelle ipotesi in cui

la sanzione non sia stata ancora irrogata in data antecedente al 12 agosto 2006, trovano applicazione le disposizioni della legge 24 novembre 1981, n. 689.

4. Contestazione e notificazione della violazione

Il primo e secondo comma dell'articolo 14 della citata legge n. 689 del 1981 prevedono che:

"La violazione, quando e' possibile, deve essere contestata immediatamente tanto al trasgressore quanto alla persona che sia obbligata in solido al pagamento della somma dovuta per la violazione stessa.

"Se non e' avvenuta la contestazione immediata per tutte o per alcune delle persone indicate nel comma precedente, gli estremi della violazione debbono essere notificati agli interessati residenti nel territorio della Repubblica entro il termine di novanta giorni e a quelli residenti all'estero entro il termine di trecentosessanta giorni dall'accertamento".

Al riguardo la costante giurisprudenza della Corte di cassazione ha osservato che "qualora non sia avvenuta la contestazione immediata dell'infrazione, l'accertamento al cui termine collocare, ai sensi dell'art. 14, secondo comma, legge n. 689 del 1981, il dies a quo' per il computo dei novanta giorni entro i quali puo' utilmente avvenire la contestazione mediante notifica non puo' essere fatto coincidere con la mera notizia del fatto materiale, bensì con l'epoca in cui la piena conoscenza dell'illecito e' idonea a giustificare la redazione del rapporto previsto dall'art. 17 della legge citata" (Cass., sez. lav., n. 3115 del 17 febbraio 2004; cfr. anche: Cass., sez. lav., n. 539 del 13 gennaio 2006; Cass., sez. I, n. 3388 del 18 febbraio 2005).

Pertanto, il dies a quo per la decorrenza del termine di novanta giorni di cui al predetto secondo comma dell'articolo 14 va individuato non già nel momento della violazione, ma in quello della conclusione del procedimento di accertamento, ovvero quando l'ente od organo competente ad irrogare la sanzione ha a disposizione non soltanto i risultati dell'indagine svolta dai verificatori ma anche i risultati delle ulteriori indagini che esso abbia ritenuto utile compiere (cfr., in particolare, Cass., sez. V, n. 8257 del 18 giugno 2001).

In definitiva, il termine in questione inizia a decorrere soltanto allorché l'amministrazione ora competente all'irrogazione della sanzione abbia a disposizione i risultati delle verifiche svolte, in quanto "L'attitudine della constatazione del fatto ad integrare accertamento, e quindi a segnare l'inizio del decorso del termine per la contestazione ... presuppone ... che la constatazione e l'accertamento medesimi rientrino nelle attribuzioni dello stesso soggetto" (Cass., sez. V, n. 7143 del 25 maggio 2001, conforme: Cass., sez. I, n. 16608 del 5 novembre 2003).

5. Adempimenti operativi degli Uffici

Per quanto attiene agli adempimenti operativi che conseguono alle nuove disposizioni legislative, si precisa che gli Uffici dell'Agenzia sono tenuti a trasmettere gli esiti dell'attività di constatazione delle violazioni in esame alle competenti Direzioni provinciali del lavoro, in conformita' alle istruzioni già impartite alle Direzioni regionali dalla Direzione centrale accertamento con note prot. n. 2006/155007 del 17 ottobre 2006, prot. n. 2006/185649 del 14 dicembre 2006 e prot. n. 2007/64434 del 16 aprile 2007.

In particolare, riguardo alle constatazioni effettuate a decorrere dal 12 agosto 2006, tenuto conto dell'ampliamento dei comportamenti punibili e dei nuovi criteri di determinazione della sanzione, nonché della devoluzione alle Direzioni provinciali del lavoro della competenza ad irrogare la sanzione in argomento, con la citata nota prot. n. 2006/155007, nonché con la successiva nota prot. n. 2006/185649, sono state fornite direttive finalizzate a garantire, da un lato, le esigenze di completezza degli elementi necessari alla determinazione dell'ammontare della sanzione da parte delle Direzioni provinciali del lavoro e, dall'altro, l'adozione di misure organizzative volte ad evitare ritardi nella trasmissione dei verbali e ad agevolare le successive fasi del procedimento di applicazione della sanzione di cui si tratta.

Per assicurare la predetta tempestività e, più in generale, un proficuo coordinamento con le Direzioni provinciali del lavoro competenti al perfezionamento dell'iter di applicazione della sanzione, le Direzioni

regionali sono state invitate ad assicurare, anche mediante l'istituzione di appositi tavoli di coordinamento regionale, un efficace raccordo con le corrispondenti strutture del Ministero del lavoro e della previdenza sociale.

In riferimento alle violazioni constatate prima del 12 agosto 2006 con verbale degli Uffici dell'Agenzia, della Guardia di finanza o degli altri organi preposti ai controlli in materia contributiva e del lavoro, per le quali gli Uffici dell'Agenzia non abbiano proceduto, entro l'11 agosto 2006, al perfezionamento del procedimento di applicazione della sanzione, con la richiamata nota prot. n. 2007/64434 sono state impartite alle Direzioni regionali direttive volte ad assicurare il sollecito e al tempo stesso razionale raccordo con le Direzioni provinciali del lavoro preposte all'espletamento dell'ulteriore iter di applicazione delle sanzioni.

E' stata, in particolare, rappresentata la necessita' di garantire la tempestivita' nella trasmissione dei suddetti verbali alle competenti Direzioni provinciali del lavoro e ribadita l'opportunita' di istituire tavoli di coordinamento per concordare modalita' per il celere recapito alle corrispondenti strutture del Ministero del lavoro e della previdenza sociale di tutti gli atti di constatazione in possesso degli Uffici dell'Agenzia, compresi quelli trasmessi dalla Guardia di finanza o dagli altri organi preposti ai controlli in materia contributiva e del lavoro prima dell'entrata in vigore della nuova disciplina.

6. Riscossione delle sanzioni irrogate prima del 12 agosto 2006

La riscossione coattiva delle sanzioni in esame e' 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".

Cio' posto, con riferimento all'individuazione dell'organo competente alla formazione dei ruoli conseguenti ai provvedimenti di irrogazione delle sanzioni emessi prima del 12 agosto 2006 dagli Uffici dell'Agenzia delle entrate, 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".

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". Il comma 2 dispone, poi, che "L'ufficio ... che ha applicato la sanzione puo' ... consentirne, su richiesta dell'interessato ... il pagamento in rate mensili ...".

Sebbene la sanzione per lavoro irregolare non sia strettamente correlata ad un tributo, l'applicabilita' delle disposizioni di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997 - tra le quali rientrano anche quelle sulla competenza relativa all'attivita' di riscossione - emerge, tra l'altro, dal contenuto dell'ordinanza della Corte di cassazione, SS.UU., n. 2888 del 10 febbraio 2006, che ha dichiarato la giurisdizione delle commissioni tributarie a conoscere delle controversie inerenti alle sanzioni in parola irrogate secondo la normativa in vigore fino all'11 agosto 2006.

Con tale ordinanza, le sezioni unite 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 n. 473". Inoltre, l'articolo 2 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 "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>>".

Dall'esame delle disposizioni legislative precedentemente indicate e dall'orientamento che emerge dalla giurisprudenza di legittimita' si desume 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 sanzione irrogata prima del 12 agosto 2006, in applicazione del previgente testo dell'articolo 3 del DL n. 12 del 2002, gli Uffici dell'Agenzia delle entrate restano competenti ad effettuare l'iscrizione a ruolo anche successivamente alle modifiche normative in commento.

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 a decorrere dal 12 agosto 2006 - che, all'articolo 27 (rubricato "Esecuzione forzata"), prevede che "... decorso inutilmente il termine fissato per il pagamento, l'autorita' che ha emesso l'ordinanza-ingiunzione procede alla riscossione delle somme dovute ...".

7. Individuazione della giurisdizione

In virtu' della nuova disciplina introdotta in sede di conversione del DL n. 223 del 2006, la Direzione provinciale del lavoro provvede all'irrogazione delle sanzioni in esame mediante ordinanza-ingiunzione ai sensi dell'articolo 18 della legge n. 689 del 1981.

Tali modifiche normative comportano rilevanti conseguenze in merito alla giurisdizione cui e' attribuita la cognizione delle relative controversie, tenuto conto che avverso l'ordinanza-ingiunzione e' proponibile l'opposizione di cui all'articolo 22 della legge n. 689 del 1981, da esperire innanzi al giudice ordinario, individuato ai sensi del successivo articolo 22-bis.

Come gia' detto, l'articolo 3, comma 5 del DL n. 12 del 2002 - nel testo vigente fino all'11 agosto 2006 - rinviava espressamente alle disposizioni del D.Lgs. n. 472 del 1997.

In base al suddetto rinvio e in considerazione della circostanza che le sanzioni in parola erano "comunque irrogate da uffici finanziari", la giurisdizione in materia spettava alle commissioni tributarie ai sensi dell'articolo 2 del D.Lgs. n. 546 del 1992.

Al punto 9 della menzionata circolare interamministrativa n. 56 del 2002 e' stato infatti precisato che "Contro il provvedimento di irrogazione e' ammessa la tutela giurisdizionale mediante ricorso alle Commissioni tributarie ...".

In tal senso si sono poi espresse anche le sezioni unite della Suprema Corte con l'ordinanza n. 2888 del 2006, richiamata al punto precedente.

Tanto premesso, si ritiene che continui a rientrare nella giurisdizione delle commissioni tributarie l'impugnazione, solo per vizi propri, delle cartelle di pagamento relative a sanzioni irrogate dagli Uffici dell'Agenzia delle entrate in data antecedente al 12 agosto 2006, in quanto le stesse si riferiscono a sanzioni riconducibili all'oggetto della giurisdizione tributaria, individuato dall'articolo 2 del D.Lgs. n. 546 del 1992.

8. Gestione delle controversie pendenti a seguito della sentenza della Corte costituzionale n. 144 del 2005

Con la sentenza n. 144 del 2005, richiamata in premessa, la Corte costituzionale ha dichiarato l'illegittimita' 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 possibilita' di provare che il rapporto di lavoro irregolare ha avuto inizio successivamente al primo gennaio dell'anno in cui e' 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 possibilita' di provare circostanze che attengono alla propria effettiva condotta e che pertanto sono in grado

di incidere sulla entita' della sanzione che dovra' 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 conformita' alla Costituzione della norma sottoposta al suo sindacato, ma provvede di fatto anche a riscriverne il contenuto, rendendolo aderente ai dettami costituzionali.

Gli effetti della sentenza di accoglimento, che decorrono dal giorno successivo alla sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale, si producono ex tunc, vale a dire anche relativamente ai rapporti sorti in data anteriore alla declaratoria di illegittimita'.

Unico limite alla retroattivita' degli effetti della pronuncia e' quello inerente ai rapporti esauriti.

Per rapporti esauriti si intendono quelle situazioni che sul piano processuale hanno trovato definitiva conclusione mediante sentenza passata in giudicato, i cui effetti non sono intaccati dalla successiva pronuncia di incostituzionalita', ovvero i rapporti rispetto ai quali sia gia' decorso il termine di prescrizione o di decadenza stabilito dalla legge per l'esercizio dei diritti ad essi relativi (cfr. risoluzione n. 2 del 3 gennaio 2005).

In ordine all'incidenza delle sentenze di incostituzionalita' sui procedimenti giurisdizionali in corso, la Corte di cassazione ha piu' 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 piu' dibattuto (o mai dibattuto) nel corso del processo resta insensibile alla pronuncia di incostituzionalita' (cfr., in tal senso Cass. 26/07/2002, n. 11077; e 14/11/2000, n. 14744) ... Ne consegue l'inammissibilita' 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., sez. I, n. 394 dell'11 gennaio 2006; cfr., inoltre, Cass., sez. V, n. 4549 del 1 marzo 2006).

Cio' posto, con riferimento alla gestione del contenzioso pendente in materia, si rappresenta la necessita' 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 conformita' all'indicato orientamento della Suprema Corte, la deduzione secondo cui il periodo nel quale e' 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 puo' essere introdotta mediante una memoria successiva.

L'articolo 24, comma 2, del D.Lgs. n. 546 del 1992 prevede che l'integrazione dei motivi del ricorso e' 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., sez. V, n. 24970 del 25 novembre 2005; n. 6416 del 22 aprile 2003).

Ne consegue, pertanto, l'impossibilita' da parte del ricorrente di modificare la domanda mediante la proposizione di motivi integrativi di quelli gia' 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".

Piu' specificamente, "come questa Corte ha piu' 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, sicche' risulti inserito nel processo un nuovo tema di indagine".

Il processo tributario ha natura dispositiva quanto all'allegazione dei fatti e pertanto spetta esclusivamente alle parti la delimitazione del thema decidendum della controversia.

In presenza di specifiche eccezioni sollevate nel ricorso di primo grado, va verificato che la controparte abbia adeguatamente assolto all'onere della prova, escludendo la validita' di mere dichiarazioni di parte che, qualora non supportate da elementi oggettivi, non possono costituire di per se' sufficienti mezzi di prova.

Alla luce della sentenza della Corte costituzionale n. 144 del 2005, il puntuale ed esaustivo assolvimento dell'onere della prova costituisce, infatti, elemento fondamentale ai fini dell'esito della controversia.

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 sulla corretta applicazione delle presenti istruzioni.