

*Roma, 11 agosto 2009*

**OGGETTO:** *Sanzioni amministrative per l'utilizzo di lavoratori irregolari – Principio del favor rei*

1. Premessa

Al fine di attuare correttamente le istruzioni contenute nella circolare n. 56/E del 24 settembre 2008, concernente “*Sanzioni amministrative per l'utilizzo di lavoratori irregolari – Modifiche normative e giurisprudenza della Corte costituzionale*”, alcune strutture territoriali hanno chiesto ulteriori chiarimenti in ordine all'applicazione concreta del principio del *favor rei* previsto dall'art. 3, comma 3, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

Al riguardo si osserva quanto segue.

L'art. 3, comma 3, del D.Lgs. n. 472 del 1997 dispone 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*”.

Al punto 4 della circolare n. 56/E del 2008 è stata affermata l'applicabilità del principio del *favor rei*, di cui all'art. 3, comma 3, del D.Lgs. n. 472 del 1997, in considerazione dell'espresso rinvio alle disposizioni dello stesso D.Lgs. n. 472 del 1997 contenuto nel comma 7-*bis* dell'art. 36-*bis* del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248.

Nella specie, il comma 7-*bis* dell'art. 36-*bis* del DL n. 223 del 2006 - introdotto dall'art. 1, comma 54, della legge 24 dicembre 2007, n. 247 - 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".*

In merito alle disposizioni di cui all'art. 3, comma 3, del D.Lgs. n. 472 del 1997, la Corte di cassazione ha evidenziato *"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"* (Cass. n. 9217 del 9 aprile 2008).

Tuttavia, la Suprema Corte ha altresì 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; cfr. punto 4 della circolare n. 56/E del 2008).

Tanto premesso, al fine di stabilire quale sia la norma effettivamente più favorevole al trasgressore, occorre fare riferimento agli stessi criteri utilizzati nel diritto penale, tenendo, peraltro, presente la specificità della materia tributaria (cfr. circolare n. 180/E del 10 luglio 1998).

In proposito, con sentenza n. 1994 del 25 gennaio 2005, la Corte di cassazione ha affermato che la verifica in ordine alla disposizione più favorevole *"deve essere condotta confrontando complessivamente e in concreto le due leggi, per scegliere quella la cui integrale applicazione dia un risultato meno gravoso per il reo, tenuto conto di tutti i fattori rilevanti per il trattamento sanzionatorio, quali la specie e l'entità della pena, la previsione di circostanze attenuanti, le pene accessorie, il termine di prescrizione e altre cause di estinzione del reato, eccetera"*.

Non è invece possibile, ad avviso del Giudice di legittimità, “*combinare un mixtum compositum di disposizioni più favorevoli delle due leggi, perché ciò porterebbe alla inammissibile creazione di una terza legge*” (citata Cass. n. 1994 del 2005).

Ne consegue che, per l’applicazione del principio del *favor rei*, occorre confrontare, complessivamente e in concreto, la sanzione applicabile in base alle disposizioni normative attualmente in vigore con quella vigente all’epoca della violazione, tenendo conto di tutti i fattori rilevanti per il trattamento sanzionatorio; tra le due sanzioni deve essere irrogata quella che risulta più favorevole al trasgressore (cfr. punto 4 della circolare n. 56/E del 2008).

Ciò posto, si precisa quanto segue in ordine alle modalità da osservare in sede di determinazione della sanzione, distinguendo i criteri da adottare per la commisurazione effettuata ai sensi del testo previgente dell’art. 3, comma 3, del DL n. 12 del 2002 rispetto a quelli previsti dalla nuova disciplina.

## 2. Commisurazione della sanzione ai sensi del testo previgente

L’art. 3, comma 3, del decreto-legge 22 febbraio 2002, n. 12, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 aprile 2002, n. 73, prevedeva – nel testo vigente fino all’11 agosto 2006 – una sanzione “*dal 200 al 400 per cento dell’importo, per ciascun lavoratore irregolare, del costo del lavoro calcolato sulla base dei vigenti contratti collettivi nazionali, per il periodo compreso tra l’inizio dell’anno e la data di constatazione della violazione*”.

La presunzione assoluta contenuta nella richiamata norma è stata dichiarata incostituzionale dalla Consulta che, con sentenza n. 144 del 12 aprile 2005, ha ammesso il datore di lavoro a fornire la prova contraria circa l’effettiva durata del lavoro irregolare (cfr. punto 12 della circolare n. 56/E del 2008).

Nella predetta sentenza n. 144 del 2005, la Corte costituzionale ha inoltre rilevato che “*la base su cui viene quantificata la sanzione prescinde dalla durata*

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

Ne consegue che occorre tener conto - per quanto concerne la sanzione applicabile in base al testo previgente dell'art. 3, comma 3, del DL n. 12 del 2002 - dell'esistenza di un meccanismo presuntivo per l'individuazione del periodo di lavoro irregolare.

Tuttavia, qualora il datore di lavoro abbia congruamente provato (e tale prova non sia contrastabile da parte dell'Ufficio) che il rapporto di lavoro ha avuto una durata inferiore a quella individuata in base al testo previgente dell'art. 3, comma 3, del DL n. 12 del 2002, tale periodo funge da parametro ai fini della commisurazione della sanzione.

Ad esempio, si ipotizzi un provvedimento di irrogazione sanzioni adottato ai sensi del previgente testo dell'art. 3, comma 3, del DL n. 12 del 2002, nel quale sia indicato il periodo di lavoro irregolare dal 1° gennaio fino al 31 maggio 2005.

Se, a seguito di elementi offerti dal datore di lavoro, che l'Ufficio ritenga non contrastabili, viene provato che il periodo di lavoro irregolare decorre dal 10 maggio 2005 (e non dal 1° gennaio 2005), tale periodo costituisce il parametro per la commisurazione della sanzione in esame.

### 3. Commisurazione della sanzione ai sensi del testo vigente

Ai sensi del testo vigente dell'art. 3, comma 3, del DL n. 12 del 2002, la sanzione è determinata in una misura che varia “*da euro 1.500 a euro 12.000 per*

*ciascun lavoratore, maggiorata di euro 150 per ciascuna giornata di lavoro effettivo*".

In merito al nuovo testo dell'art. 3, comma 3, del DL n. 12 del 2002 si osserva che, oltre alla sanzione variabile da 1.500 a 12.000 euro, è prevista una maggiorazione commisurata sulla base di "*ciascuna giornata di lavoro effettivo*".

In sede di quantificazione delle giornate lavorative a cui applicare la maggiorazione di 150 euro, occorre, quindi, tener conto delle risultanze probatorie acquisite, in assenza di un meccanismo presuntivo di individuazione del periodo di lavoro irregolare.

Ad esempio, se, oltre alla giornata di lavoro constatata al momento dell'accesso, non risultano altri elementi di prova, anche presuntivi, e non corrisponde a principi di proficuità svolgere ulteriore attività istruttoria per dimostrare il periodo di lavoro effettivo, la maggiorazione della sanzione va calcolata applicando la somma di 150 euro al solo giorno di lavoro effettivo risultante.

Si evidenzia che, in caso di sanzione già irrogata con provvedimento non ancora divenuto definitivo, la prova eventualmente fornita dall'autore della violazione circa la durata effettiva costituisce parametro di commisurazione della sanzione.

Si evidenzia, altresì, che la mancata eccezione o deduzione di concrete circostanze di fatto idonee a dimostrare l'effettivo periodo di lavoro irregolare costituisce un limite alla retroattività degli effetti della sentenza n. 144 del 2005 della Corte costituzionale (cfr. punto 12 della circolare n. 56/E del 2008), come accade nell'ipotesi in cui, nella controversia instaurata avverso la sanzione irrogata ai sensi del testo previgente dell'art. 3, comma 3, del DL n. 12 del 2002, il datore di lavoro non abbia sollevato contestazioni in ordine al periodo temporale presuntivamente individuato.

Si ricorda infine che, nel caso in cui “*la sanzione sia stata irrogata, ma il provvedimento non sia ancora divenuto definitivo*”, al punto 4 della circolare n. 56/E del 2008 si è chiarito che “*la misura della sanzione va ridotta in conformità alla previsione più favorevole, con diritto alla restituzione di quanto eventualmente già pagato in eccedenza*”.

Di contro, in caso di definitività del provvedimento di irrogazione della sanzione, ad esempio per mancata impugnazione nei termini o per intervenuto giudicato, “*la sanzione irrogata secondo la previsione meno favorevole rimane dovuta*” (cfr. punto 4 della circolare n. 56/E del 2008).

#### 4. Commisurazione della sanzione ai fini dell'irrogazione

Al punto 5 della circolare n. 56/E del 2008 sono stati individuati i termini di notificazione del provvedimento di irrogazione della sanzione; in particolare è stato precisato che, per le violazioni constatate nel 2004, nel 2005 e fino all'11 agosto 2006, il provvedimento di irrogazione della sanzione va notificato, rispettivamente, entro il 31 dicembre 2009, entro il 31 dicembre 2010 ed entro il 31 dicembre 2011.

Può pertanto verificarsi che, ad oggi, le sanzioni conseguenti a constatazioni effettuate in applicazione del previgente testo dell'art. 3, comma 3, del DL n. 12 del 2002 non siano ancora state irrogate.

Similmente a quanto ipotizzato ai precedenti punti 2. e 3., si consideri, a titolo di esempio, un atto di constatazione nel quale sia indicato il periodo di lavoro irregolare dal 1° gennaio al 31 maggio 2005 (giorno in cui è stata constatata la violazione), a fronte del quale l'Ufficio debba ora calcolare la sanzione da irrogare in applicazione del principio del *favor rei*.

Come già evidenziato ai richiamati punti 2. e 3., si parte dal presupposto che la norma vigente al momento della commissione della violazione prevedeva

un periodo presuntivo, per il quale, a seguito della sentenza della Consulta n. 144 del 2005, l'autore della violazione è stato ammesso a fornire la prova contraria.

La norma successiva, attualmente vigente, prevede, invece, l'applicazione di una sanzione variabile da 1.500 a 12.000 euro ed una maggiorazione di 150 euro "*per ciascuna giornata di lavoro effettivo*".

Il tenore letterale di tale ultima norma induce a ritenere che la prova della quantificazione delle giornate lavorative a cui applicare la maggiorazione di 150 euro sia a carico dell'Amministrazione.

Una volta delineate le differenze tra i due trattamenti sanzionatori, va ricordato che, come si desume anche dalla richiamata sentenza della Corte di cassazione n. 1994 del 2005, ai fini dell'operatività del *favor rei*, ciò che assume rilevanza è la continuità normativa costituita dal permanere della medesima fattispecie di violazione, mentre le modifiche relative al regime sanzionatorio possono interessare l'entità della sanzione, ma anche estendersi alla struttura della sanzione stessa. Ciò che va sempre osservato, in tali ipotesi, è il divieto di pervenire all'arbitraria creazione di un *tertium genus* di sanzione non previsto dalla legge.

Pertanto, nell'esempio prospettato, relativo ad un verbale di constatazione della violazione in cui sia presuntivamente indicato il periodo di lavoro irregolare dal 1° gennaio al 31 maggio 2005 e, quindi, non vi sia la dimostrazione che il rapporto di lavoro irregolare si sia effettivamente svolto fin dal 1° gennaio dell'anno di constatazione della violazione, si ritiene che l'Ufficio debba procedere nel modo di seguito descritto. Occorre confrontare la somma in concreto risultante dall'applicazione della norma vigente fino all'11 agosto 2006 (vale a dire tenendo conto della sanzione "*dal 200 al 400 per cento dell'importo, per ciascun lavoratore del costo del lavoro ... per il periodo compreso*" tra il 1° gennaio ed il 31 maggio 2005) e quella originata dall'applicazione della norma attualmente vigente (vale a dire tenendo conto della sanzione "*da euro 1.500 a*

*euro 12.000 per ciascun lavoratore, maggiorata di euro 150” per l’unica giornata di lavoro effettivo desumibile dal verbale).*

Tra le due somme così calcolate va scelta quella di minore importo, in quanto determinata dall’applicazione della sanzione più favorevole al trasgressore.

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