



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

RICORSO COLLETTIVO-CUMULATIVO E LOGICA DI PROPORZIONALITA' NEL PROCESSO TRIBUTARIO.

di Giovanna Petrillo

ABSTRACT:The purpose of this survey, which has importance both practical and theoretical, is the consideration of the admissibility of the collective-cumulative action in tax judgement, also in the light of the principle of proportionality.

This principle, of European origin, in fact, has a lot of potential applications in the field of justice, in particular, in terms of efficiency and of trial within a reasonable time. In fact, the canon of proportionality, in the use of court resources, configures the discipline of the collective process with the outcome of a balance of constitutional values.

SOMMARIO: 1.Premessa; 2.Il ricorso collettivo-cumulativo nel processo tributario; 3.Cumulo o frazionamento del giudizio tributario alla luce del metro della proporzionalità.

1. Premessa.

Scopo della presente indagine è quello di valutare l'opportunità dei limiti all'ammissibilità del ricorso collettivo-cumulativo nel nostro processo tributario, oltre che in considerazione dei dati normativi di riferimento e dei più recenti arresti giurisprudenziali sul punto operati dalla Suprema Corte di Cassazione, anche alla luce del principio di proporzionalità.

Detto principio di matrice europea, criterio cardine di orientamento nell'esercizio dei pubblici poteri, presenta, infatti, molteplici ed inesplorate potenzialità interpretative ed applicative nel campo della giustizia, in particolare, in termini di esplicazione diretta dell'efficienza e della ragionevole durata del processo. In quest'ottica, con specifico riferimento al tema in esame, non possono ammettersi moltiplicazioni ingiuste di processi aventi il medesimo rapporto sostanziale che si risolvono in uno sperpero di risorse e di mezzi processuali. Sarà, pertanto, proprio il canone di proporzionalità nell'impiego delle risorse giudiziali a configurare la disciplina del processo collettivo all'esito di un bilanciamento di valori costituzionali.

Invero, oltre ad una notevole rilevanza sistematica, la problematica in esame riveste un indubbio rilievo pratico, si pensi a tutte quelle ipotesi in cui i contribuenti non agiranno mai individualmente in giudizio, perché per fare valere i propri diritti dovranno sostenere un costo per le spese di giustizia che nella maggior parte dei casi supera quello dell'onere tributario richiesto.

2. Il ricorso collettivo-cumulativo nel processo tributario.

Come è noto, il litisconsorzio facoltativo iniziale è previsto dall'art. 103 del c.p.c, il quale afferma che più parti possono agire o essere convenute nello stesso processo, quando tra le cause che si propongono esiste connessione per l'oggetto o per il titolo dal quale dipendono, oppure quando la decisione dipende, totalmente o parzialmente, dalla risoluzione di identiche questioni¹.

In considerazione del disposto della norma ora richiamata, fra le differenti domande non vi è una connessione in senso proprio ma nonostante ciò si può avere interesse ad una decisione unitaria perché la soluzione di una questione *latusensu* pregiudiziale viene a condizionare la decisione di molteplici cause. L'interesse ad una decisione unitaria può anche trovare fondamento nell'esigenza di un'unica soluzione di questioni identiche per questioni di praticità e per favorire soluzioni armoniche (in questo ultimo caso il litisconsorzio facoltativo si dice improprio).

Per la giurisprudenza il litisconsorzio facoltativo improprio si verifica quando le cause presentano, anche in minima parte, identità della questione la cui soluzione è necessaria per la decisione della controversia, e anche in questo caso, come nell'ipotesi di litisconsorzio facoltativo proprio, il giudizio può essere proposto con un unico atto di citazione così come si può impugnare con un unico atto di gravame². In definitiva, nell'ottica prospettica dell'art. 103 il *simultaneusprocessus* risulta non solo ammesso ma anche limitatamente favorito dall'ordinamento al fine di prevenire conflitti logici di giudicati³.

Il procedimento tributario non contiene alcuna norma in ordine al cumulo dei ricorsi prevedendo esclusivamente all'art. 14 D.lgs. 546/92, l'ipotesi del litisconsorzio necessario (se l'oggetto del ricorso riguarda inscindibilmente più soggetti, oltre all'intervento volontario o per chiamata dei soggetti che insieme al ricorrente sono destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto controverso) ed all'art. 29 D. lgs. 546/92, la riunione su iniziativa del Presidente della Sezione dei ricorsi che hanno lo stesso oggetto o sono fra loro connessi. In tale ambito normativo, sebbene non espressamente previsto dal DLGS 546/92 il litisconsorzio facoltativo iniziale è ammesso nel processo tributario sia in base al rinvio di cui all'art. 1, comma 2 del detto D.lgs. al c.p.c. e, dunque, anche all'art. 103 di detto codice⁴, che ai sensi dell'art. 29 del DLGS che consente la riunione dei ricorsi aventi lo stesso oggetto o fra loro connessi.

¹ Il litisconsorzio facoltativo successivo è disciplinato invece dall'art. 105 del c.p.c, il quale dispone che *ciascuno può intervenire in un processo tra altre persone per far valere, in confronto di tutte la parti (intervento principale ad excludendum) o di alcune di esse (intervento litisconsortile o adesivo autonomo) un diritto relativo all'oggetto o dipendente dal titolo dedotto nel processo medesimo.*

² Sul punto, cfr. *Commentario del Codice di procedura civile*, Volume 2, COMOGLIO, CONSOLO, SASSANI, VACCARELLA, Utet, 2012, p. 86.

³ Così si esprime L. CASTALDI, *L'ansia del conflitto logico di giudicati nel prisma dell'equo riparto dei carichi fiscali tra i consociati*, in Riv. trim. dir. trib., 4/2012, p. 869.

⁴ Per l'applicabilità dell'art. 103 c.p.c., al processo tributario, v. M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, *Lezioni sul processo tributario*, Torino, 2009, p. 62; CHIZZINI, *I rapporti fra codice di procedura civile e diritto processo tributario*, in Giur. Sist. di

In particolare, se viene ad ammettersi che per effetto della riunione dei ricorsi proposti distintamente si determinano i presupposti per un litisconsorzio facoltativo successivo, non sussiste alcun logico impedimento per negare il litisconsorzio facoltativo originario formatosi cioè a seguito della proposizione di un unico ricorso da parte di più soggetti nei confronti di una pluralità di atti connessi per oggetto o per titolo⁵.

Tale ipotesi dà luogo ai casi di ricorsi cumulativi (quando lo stesso soggetto impugna più atti)⁶ e collettivi (quando più soggetti impugnano lo stesso atto)⁷. Ciò dato, oggetto della presente analisi è la valutazione dei limiti all'ammissibilità nel nostro processo della contemporanea presenza di un ricorso cumulativo/collettivo, con il quale cioè più contribuenti impugnano, con unico ricorso, plurimi atti di imposizione⁸.

La Corte di Cassazione – Sez. Tributaria con la recente sentenza n. 4490 del 22/02/2013 ha ritenuto ammissibile la proposizione di un unico ricorso cumulativo da parte di diversi contribuenti contro gli avvisi di accertamento che abbiano come oggetto una questione identica⁹. Secondo la Suprema Corte anche nel processo tributario è applicabile l'art. 103, primo comma, del codice di procedura civile, in particolare, nella ricostruzione operata “ciò è sufficiente per ritenere la legittimità del ricorso congiunto proposto da più contribuenti, anche se in relazione a distinte cartelle di pagamento, ove abbia ad oggetto identiche questioni dalla cui soluzione dipenda la decisione della causa”.

In sostanza, il litisconsorzio necessario previsto dalle norme del processo tributario non ha come conseguenza l'inammissibilità dell'applicazione del litisconsorzio improprio, così come, il principio dell'autonoma impugnabilità dei singoli atti non è violato dalla semplice unicità del ricorso con il quale più soggetti contestino atti autonomamente impugnabili, deducendo a conforto identiche questioni. Infine, non possono considerarsi di ostacolo le singole circostanze fattuali delle varie posizioni dei

diritto tributario, Il processo tributario, a cura di F. Tesaurò, Torino, 1998, p. 17. Seppur con sfumature diverse, A. BODRITO, *Note critiche sull'inammissibilità dell'impugnazione cumulativa con ricorso collettivo*, in GT, 2010, 872 e ss.

⁵ Così, E. DELLA VALLE, *L'intervento ed il litisconsorzio*, in Il processo tributario, a cura di E. Della Valle, V. Ficari, G. Marini, Cedam, 2008, p. 311. In argomento, ancora, in senso conforme, v. A. COLLIVIGNARELLI, *Aspetti essenziali del processo tributario*, in Rass. Trib., 1997, p. 636; B. BELLÈ, *Il processo tributario con pluralità di parà*, Torino, 2002, pp. 141 e ss.

⁶ In tema cfr. F. MOSCHETTI, *La disciplina del ricorso nel novellato processo tributario*, in Riv. dir. Trib., 1993, I, 106; GIOVANNINI, *Il ricorso e gli atti impugnabili*, in Tesaurò, *Giurisprudenza sistematica..op. cit.*, p. 360 il quale rileva efficacemente che il ricorso cumulativo anticipa in maniera proficua al momento dell'introduzione del processo le esigenze poste a base della riunione; F. RANDAZZO, *Osservazioni sul ricorso cumulativo nel processo tributario*, in Riv. dir. trib., 2002, I, 721, il quale è dell'avviso che nel processo tributario non è ammissibile “il cumulo oggettivo semplice delle domande previsto dall'articolo 104 cpc essendo prevalente in questo campo l'interesse alla limitazione dell'oggetto di ciascun giudizio al solo ambito dei singoli atti notificati al contribuente”; F. TESAURÒ, *Lineamenti del processo tributario*, Rimini, 1991, p. 143 evidenzia invece limpidamente che l'ammissibilità del ricorso cumulativo nel nostro contenzioso deriva dall'art. 104 cpc; A. TURCHI, *Introduzione del processo: il ricorso (art. 18 Dlgs 546/92)*, in codice commentato del processo tributario a cura di Tesaurò, Torino, 2011, p. 279.

⁷ Cfr. F. TESAURÒ, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2009, p. 143; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2005, p. 121.

⁸ Specificamente sul punto, cfr. DE GREGORIO, *Sui limiti di ammissibilità del ricorso collettivo-cumulativo nel processo tributario*, in Rass. Trib., 2006, p. 622. Diffusamente sulla tematica oggetto di indagine si veda il recente lavoro monografico di F. V. ALBERTINI, *Il litisconsorzio facoltativo nel processo tributario*, Roma 2012, pp. 41 e ss.

⁹ Nel caso di specie gli Ermellini hanno accolto il ricorso di alcuni contribuenti che si erano uniti impugnando delle cartelle di pagamento relative a contributi consortili.

ricorrenti, perché, in tal caso, qualora ne ricorrano i presupposti di legge, il giudice può sempre disporre la separazione delle cause ai sensi dell'art. 103, secondo comma, del codice di procedura civile. Non perfettamente conciliabile con quelle ora esposte sono invece le argomentazioni racchiuse nella sentenza di Cassazione n. 10578 del 30 aprile 2010, in base alla quale nel processo tributario, non è ammissibile la proposizione di un ricorso collettivo (proposto da più parti) e cumulativo (proposto nei confronti di più atti impugnabili) da parte di una pluralità di contribuenti destinatari di individuali e distinti rapporti giuridici d'imposta che risulti fondato esclusivamente sulla medesima "ratio decidendi", essendo necessario ai sensi dell'art.19 del d.lgs n. 546 del 1992, che tra le cause intercorrano questioni comuni non solo in diritto ma anche in fatto e che esse non siano soltanto uguali in astratto, ma consistano in un identico fatto storico da cui siano determinate le impugnazioni dei contribuenti con la conseguente virtuale possibilità di un contrasto di giudicati in caso di decisione non unitaria.

La Cassazione specifica infatti che “mentre nell'ipotesi del litisconsorzio facoltativo improprio, disciplinato dalla processualistica civile, le cause possono avere tra loro un rapporto di mera affinità derivante dalla comunanza anche parziale di una o più questioni, nel processo tributario, l'indispensabilità dello specifico e concreto nesso tra atto e/o oggetto di ricorso ex art.19 d.lgs n.546/92 e la contestazione del contribuente, richiesta invece dalla peculiarità del relativo giudizio, postula necessariamente che intercorrano, tra le cause, questioni comuni non solo in diritto ma anche in fatto e che esse non siano soltanto uguali in astratto ma consistano altresì in un identico fatto storico da cui siano determinate le impugnazioni dei contribuenti. Solo allorché i provvedimenti impugnati, pur formalmente autonomi, si risolvano nel loro concreto articolarsi in un unico fatto storico nei confronti di più contribuenti, e questi versando in un'analogha situazione muovano anche solo in parte identiche contestazioni, può ritenersi che la definizione delle questioni comuni abbia carattere pregiudiziale rispetto alla decisione di tutte le cause, così da consentire l'ammissibilità, nel processo tributario, di un ricorso al tempo stesso collettivo (proposto da più contribuenti) e cumulativo (nei confronti di più atti impugnabili)”¹⁰.

Ancor più di recente, con sentenza del 27 ottobre 2010 n. 21955, la Corte di Cassazione, sez. V tributaria aveva, tuttavia, già affermato l'importante principio secondo il quale nel processo tributario, è possibile, per i contribuenti che propongono la stessa questione di diritto, presentare il ricorso

¹⁰Nello stesso senso è anche orientata la sentenza n. 14378 del 15 giugno 2010, con la quale la Sezione Tributaria aveva affermato che «nel processo tributario le ipotesi di litisconsorzio necessario e facoltativo ricorrono quando si sia di fronte ad un unico atto impositivo dal carattere unitario, coinvolgente, nella unicità della fattispecie costitutiva dell'obbligazione, una pluralità di soggetti, dovendo essere proprio gli elementi comuni ad essere posti a fondamento del ricorso proposto da uno dei soggetti obbligati. La indispensabilità di un concreto nesso tra l'atto di imposizione e la contestazione del singolo contribuente richiede necessariamente che ricorrano questioni di fatto comuni, che non siano soltanto uguali astrattamente ma consistano anche in un identico fatto storico». Proprio applicando questo principio, la Suprema Corte aveva dichiarato inammissibile il ricorso cumulativo di alcuni liberi professionisti che chiedevano il rimborso dell'Irap.

“cumulativo”, apparendo il richiamo alla necessaria identità in fatto delle questioni, in concreto, ultroneo¹¹.

In attesa di un intervento chiarificatore delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione pare, tuttavia, condivisibile, alla luce del quadro normativo di riferimento e dei limiti desumibili da una valutazione orientata al principio di proporzionalità (cfr.,*infra* par.3), la legittima proposizione di un ricorso cumulativo da parte di diversi contribuenti fondato su identiche questioni di diritto.

3. Cumulo o frazionamento del giudizio tributario alla luce del metro della proporzionalità.

La proporzionalità intesa quale principio “trasversale”¹², di origine europea, dell’ordinamento giuridico, si sostanzia nella ponderazione degli interessi contrapposti e nella preferenza dello strumento minimo ed idoneo a conseguire il risultato richiesto dallo stesso ordinamento giuridico, integrando, in tal modo, un criterio contestualmente riferibile ad un congruo esercizio dei tre poteri dello Stato: come metodo di formulazione rivolto al legislatore; come metodo di interpretazione- attuazione rivolto all’amministrazione; come metodo di interpretazione-applicazione rivolto al giudice.

Come è noto il principio di proporzionalità, in virtù del c.d.*spill over effect*, ha iniziato ad operare anche negli ordinamenti nazionali: pur influenzato dalla ricostruzione operata dal diritto tedesco, il giudice europeo, elabora per il caso concreto oggetto di giudizio, una autonoma nozione di proporzionalità a mezzo della quale fornire la migliore tutela in considerazione degli obiettivi dei Trattati¹³.

¹¹La fattispecie esaminata dalla Suprema Corte attiene al ricorso proposto dal Ministero dell’Economia e delle finanze e dall’Agenzia delle Entrate avverso la decisione di rigetto dell’appello, presentato dall’ufficio dinanzi la Commissione tributaria regionale, per l’accoglimento del ricorso di primo grado dei contribuenti contro il silenzio-rifiuto formatosi su istanze di rimborso IRAP relative agli anni di imposta 1998, 1999 e 2000.

L’amministrazione finanziaria, nel proprio ricorso, sollevava l’eccezione d’inammissibilità del ricorso cumulativo, basata sulla circostanza che “i tratti di comunanza delle rispettive materie del contendere si riducono al rilievo che si discute in tutti e tre i casi di IRAP”. La Corte di cassazione, nel pronunciarsi sulla suddetta questione di ammissibilità del ricorso cumulativo, ha ritenuto, pertanto, ammissibile il ricorso cumulativo dei contribuenti che propongono la stessa questione di diritto. Già segnali di apertura potevano leggersi in Cassazione Sentenza n. 15582 del 1° luglio 2010 in cui si afferma che «il ricorso cumulativo contro una pluralità di sentenze emesse in materia tributaria, anche se formalmente distinte perché relative a differenti annualità, è ammissibile quando la soluzione, per tutte le sentenze, dipenda da identiche questioni di diritto comuni a tutte le cause, in modo da dar vita ad un giudicato rilevabile d’ufficio in tutte le controversie relative al medesimo rapporto d’imposta».

¹²In tema, senza pretese di completezza, v. A.SANDULLI, *La proporzionalità nell’azione amministrativa*, Padova, 1998; A. SANDULLI, *Proporzionalità*, in *Dizionario di diritto pubblico*, a cura di S. CASSESE, Milano, 2006; SCACCIA G., *Il principio di proporzionalità*, in *Ordinamento Europeo, l’esercizio delle competenze*, Milano, 2006; S.VILLAMENA, *Contributo in tema di proporzionalità amministrativa. Ordinamento, italiano, comunitario, inglese*, Milano, 2008; A.POLICE, *Articolo 1, comma 1: principi generali dell’attività amministrativa*, in *La pubblica amministrazione e la sua azione. Saggi critici sulla legge n. 241/1990 riformata dalla legge n. 15/2005 e n. 80/2005* a cura di PAOLANTONIO, POLICE, ZITO, Torino, 2005, p. 49 ss; S. COGNETTI, *Principio di proporzionalità, Profili di teoria generale e di analisi sistematica*, Torino, 2011.

¹³ Specificamente sul punto, v.D.U.GALLETTA, *Il principio di proporzionalità ed il suo effetto di “spill over negli ordinamenti nazionali”*, in *Nuove autonomie*, 2005, pp. 541-557, nel senso che la tutela apprestata dal giudice europeo è una tutela giurisdizionale di tipo oggettivo che tiene conto essenzialmente degli interessi concretamente in gioco senza attribuire un peso determinante alla misura del sacrificio patito dal singolo. Le valutazioni operate dal giudice tedesco, invece, incentrate sul triplice controllo della idoneità, necessità e proporzionalità *strictu* senso della misura adottata dall’autorità decidente considerano soprattutto l’intensità con cui la misura adottata abbia inciso nella sfera soggettiva del ricorrente. Per una disamina della ricaduta

Pertanto, l'avvio di un processo di verifica interna, che si pone oggi in ogni ordinamento europeo, implica -attraverso le progressive specificazioni giurisprudenziali- necessariamente il confronto della propria esperienza con quelle maturate negli ordinamenti pilota (tedesco ed europeo) che hanno elaborato le categorie sistematiche della proporzione.

Sebbene la proporzionalità non sia esplicitamente menzionata nelle Costituzioni dei singoli Stati, viene riconosciuta in maniera crescente, come principio di rilevanza costituzionale. Il processo di costituzionalizzazione che si va consolidando in ambito europeo conferisce alla proporzionalità valore fondamentale nella misura in cui risulta essere imposta ai legislatori nazionali specie in applicazione del diritto Europeo. Invero, l'estensione del principio in oggetto ad ogni settore giuridico dei singoli ordinamenti nazionali comporta, sul piano dell'effettività, che proporzione e proporzionalità siano intrinsecamente dotate di rilievo costituzionale.

Il principio di proporzionalità, dunque, già immanente anche al diritto costituzionale italiano¹⁴, oltre a presentare una incisiva valenza autonoma (che si ripercuote sull'applicabilità della norma interna con esso contrastante), per la sua duttilità e per le sue funzioni (interpretative, integrative e programmatiche) consente ai diversi valori e principi costituzionalmente garantiti di concretizzarsi senza che alcuno di essi prevalga comprimendo in assoluto altri valori o principi di rango costituzionale.

In definitiva, posto che in sede Europea la Corte di Giustizia applica il principio di proporzionalità previsto dal Trattato (art. 5 TFUE) alle leggi dei singoli Stati membri analogamente a come tradizionalmente avviene ad opera del Giudice Costituzionale, sia quando la proporzionalità deriva dalla fonte costituzionale, sia quando promana da fonti sovranazionali, non si riscontra alcuna differenza nella dinamica della sua trasmissione e diffusione verso il basso in quanto si tratta del medesimo meccanismo operativo che agisce analogamente su entrambi i versanti¹⁵.

Paradigmatica di tale tendenza evolutiva della proporzionalità, è l'attenzione che la dottrina processualciviltistica ha, in tempi recenti, riservato alla disamina di questo principio¹⁶.

Applicando la proporzionalità al sistema processuale tributario, non possono ammettersi moltiplicazioni ingiustificate di processi aventi ad oggetto il medesimo rapporto sostanziale che si

circolare nei vari ordinamenti dei Paesi UE del principio in oggetto, v. diffusamente, L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010.

¹⁴ Rileva limpidamente A. GIOVANNINI, *Fondato pericolo per la riscossione ed esazione straordinaria nell'accertamento esecutivo*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 1/2012, p.135, come adeguatezza, proporzionalità e necessità siano "criteri direttivi suscettibili di attraversare orizzontalmente il sistema, poiché radicati, anzitutto sul principio di ragionevolezza e dunque riconducibili agli artt. 97 e 3 comma 1, della Carta fondamentale, e anche, come si è scritto, ai principi della Convenzione europea dei diritti dell'uomo".

¹⁵ In tal senso, diffusamente, v. S. COGNETTI, *Principio di proporzionalità, Profili di teoria generale e di analisi sistematica*, Torino, 2011, p. 15.

¹⁶ Si è rilevato, infatti, che detto principio è utile a spiegare la decisione della Corte di Cassazione con la quale si è vietato il frazionamento giudiziale del credito che "in quanto attuato nel processo e tramite il processo, si risolve automaticamente anche in un abuso dello stesso" Cfr. Cass., S.U., 15 dicembre 2007, n. 23726, in *Foro it.*, 2008, 1514 ss., con nota di R. CAPONI, *Divieto di frazionamento giudiziale del credito: applicazione del principio di proporzionalità nella giustizia civile?*, in *ibidem*, n. 5, 2008, 1519 ss

risolvono, oltre che in un aggravio per la controparte, in un ingiustificato sperpero di risorse e mezzi processuali¹⁷.

Pertanto, in un ottica di ottimizzazione della funzione giurisdizionale, il principio di proporzionalità–secondo i tre gradini processivi di esame che ne caratterizzano l’attuazione – deve attivarsi quando necessario e con modalità idonee ed adeguate al perseguimento del suo obiettivo, con il minor sacrificio in termini di oneri e tempi di giudizio per le parti processuali¹⁸.

In particolare, degno di riflessione è il principio di proporzionalità racchiuso nell’art. 1 delle **Rules of civil** procedure inglesi, ai sensi del quale trattare una causa secondo giustizia include, per quanto sia praticabile, tra l’altro: “attribuire ad essa una quota appropriata delle risorse del giudice, tenendo conto della necessità di riservare le risorse agli altri casi”. In tal modo interpretato, il principio di proporzionalità può trovare applicazione nell’esperienza processuale italiana come un risvolto del valore costituzionale della efficienza nella disciplina del processo, che si desume dall’affermazione della sua ragionevole durata (art. 111, comma 2, Cost.)¹⁹.

E’ ben noto che l’articolo 111 della Costituzione nel testo novellato dalla legge costituzionale n. 2 del 1999 sancisce che la giurisdizione si attua mediante il giusto processo regolato dalla legge e che ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti in condizioni di parità dinanzi ad un giudice terzo ed imparziale²⁰. Detta disposizione delinea, invero, un modello al quale deve uniformarsi qualsiasi giudice ordinario o speciale a prescindere dall’oggetto della tipologia di controversia considerata: non può, pertanto, invocarsi la specificità del processo tributario per escludere l’applicabilità di detto articolo anche a tale processo²¹.

¹⁷ In argomento si veda L. COMOGLIO, *Tutela differenziata e pari effettività nella giustizia civile*, Riv. dir. proc., 6, 2008, 1528 ss.

¹⁸ In tema diffusamente v. G. ANSALDI, *Principio di proporzionalità e funzioni pubbliche*, Roma, 2012, pp. 230 e ss.

¹⁹ Ampliamente in argomento, v. R. CAPONI, *Il principio di proporzionalità nella giustizia civile: prime note sistematiche*, in www.astrid-online.it.

²⁰ In via estremamente significativa, A. PROTO PISANI, *Giusto processo e valore della cognizione piena*, in Riv. dir. civ., I, 2002, p. 266, ritiene che “la novella dell’art. 111 costituisce l’occasione, l’opportunità da non perdere per un riesame del tema complessivo delle garanzie delle parti nel processo. Riesame facilitato se non addirittura imposto, dalla circostanza che l’affermazione del giusto processo significa richiamo alla sintesi relazionale tra le singole garanzie nonché all’equilibrio fra garanzie ed efficienza”.

²¹ Già in base a *Cass. Sez. Trib., sentenza n. 3427 del 21 febbraio 2005* l’art. 111 assurge a strumento interpretativo ovvero a chiave di lettura indispensabile per coloro che applicano le norme tributarie dovendo l’interprete risolvere *qualsiasi dubbio interpretativo o applicativo sul significato e sulla portata di qualsiasi disposizione tributaria processuale nel senso più conforme ai principi del giusto processo*. In ordine ad una analisi del ruolo e dell’efficacia dell’articolo 6 della Convenzione Europea dei Diritti Umani, in relazione alla giurisprudenza italiana, si veda, M. GREGGI, *Giusto processo e diritto tributario europeo: applicazioni e limiti del principio (il caso Ferrazzini)*, in Riv. dir. trib., 5/2002, pp. 537 ss.. Per una disamina della genesi della riforma costituzionale e dei contenuti giuridici della novella si rinvia a E. MANZON, *Processo tributario e costituzione. Riflessioni circa l’incidenza della novella dell’art. 111 Costituzione sul diritto processuale tributario*, in Riv. dir. trib., n. 11/2001 pp. 1109 ss.

Già dall’entrata in vigore dell’art. 6 della CEDU i giudici della Corte di Strasburgo hanno considerato la norma non applicabile alle controversie tributarie. In tal senso, Corte Europea dei diritti dell’uomo 9.12.1994, n. 19005/91 e n. 19006/91, (caso *Schouten e Meldrum*) e Corte Europea dei diritti dell’uomo, Ad. Plen., n. 44759/98/2001 (caso *Ferrazzini*), in Riv. dir. trib., 2002, I, 529, con nota di M. GREGGI, *Giusto processo e diritto tributario europeo: applicazione e limiti del principio (il caso Ferrazzini)*. Si sono verificate tuttavia delle rilevanti aperture della Corte europea a favore dell’applicazione della CEDU ad alcune ipotesi di processo tributario. In particolare, data la funzione punitiva delle sanzioni amministrative, il processo di contestazione di tali sanzioni sarebbe equiparato a quello penale e, quindi, dovrebbe essere eseguito con le garanzie della

Posto che, tanto il diritto di difesa sancito dall'articolo 24 della Costituzione (sia considerato isolatamente che in combinato disposto con l'articolo 3 della Costituzione) quanto il principio della necessaria motivazione di cui al testo originario dell'articolo 111 già si applicavano al processotributario²², non v'è dubbio che i principi del “contraddittorio”, della “parità di armi” e della imparzialità e terzietà del giudice, attraverso l’emanazione del nuovo articolo 111, sono stati incorporati nella Costituzione e sono diventati essi stessi norme costituzionali in modo da creare “un sistema normativo costituzionale sganciato ed autonomo rispetto agli articoli 3 e 24 della Costituzione e comunque, integrativo di tali articoli”²³.

CEDU, cfr. Corte europea dei diritti dell'uomo 23.11.2006, n. 73053/01 (caso *Inssilla*), in *Rass. trib.*, 2007, con nota di M. GREGGI, *Giusto processo e diritto tributario europeo: la prova testimoniale nell'applicazione della CEDU*. Risultano inoltre applicabili le garanzie della CEDU nel corso delle controversie che sorgono durante lo svolgimento delle verifiche fiscali, cfr. Corte europea dei diritti dell'uomo 21.2.2008, n. 18497/03 (caso *Ravon*), in *Riv. dir. trib.*, 2008, III, 181, con nota di S. MULEO, *L'applicazione dell'art. 6 CEDU anche all'istruttoria tributaria a seguito della sentenza del 21 febbraio 2008 della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo nel caso Ravon e altri c. Francia e le ricadute sullo schema processuale vigente. Ancora sul punto, v. Greggi, Il giusto procedimento nel diritto tributario europeo, in Attuazione del tributo e diritti del contribuente in europa, a Cura di T. Tassani, pp. 173*. Diffusamente sul tema, v. L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010, 28; L. PERRONE, *Diritto tributario e convenzione europea dei diritti dell'uomo*, in *Rass. trib.*, 2007, 675; A. FANTOZZI, *Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, 3; E. DE MITA, “*Legge Pinto: svolta apparente*”, in *Il Sole – 24 Ore* del 20 settembre 2005; R. MICELI, *Giusto processo tributario: un nuovo passo indietro della giurisprudenza di legittimità*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, II, 759; A.E. LA SCALA, *Principi del “giusto processo” tra diritto interno, comunitario e convenzionale*, in *Riv.dir.trib.* 2007, p.35; A. PODOGGHE, *Giusto processo e processo tributario*, Giuffrè, 2010; PETRILLO G., *Brevi note sui profili applicativi dell'articolo 111 della Costituzione al processo tributario*, in *Giustizia Civile*, n. 12/2006.

In questa prospettiva, è bene sottolineare, sia pur in estrema sintesi, la diversa natura e finalità del disposto del comma 2 bis del DL 40/2010 inserito in sede di conversione (L.73/10) nell'ambito dell'art.3, in tema di misure volte a deflazionare il contenzioso, che contiene disposizioni introdotte “al fine di contenere la durata dei processi tributari nei termini di durata ragionevole dei processi, previsti ai sensi della Convenzione Europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, ratificata ai sensi della legge 4 agosto 1955, n. 848, sotto il profilo del mancato rispetto del termine ragionevole di cui all'art. 6, paragrafo 1, della predetta convenzione...” per le controversie tributarie pendenti innanzi alla Commissione tributaria centrale e alla Corte di Cassazione relative ai ricorsi iscritti a ruolo in primo grado da oltre 10 anni, per le quali risulti soccombente in primo e secondo grado l'Amministrazione finanziaria.

Ciò posto, il richiamo alla ragionevole durata dei processi, pur indiscutibilmente apprezzabile, appare sul piano dell'effettività volto a mascherare l'ennesimo condono, peraltro molto più conveniente dell'ultimo relativo alla chiusura delle liti fiscali pendenti di cui all'art. 16 della L. 289/2002, il tutto in aggiunta agli innegabili benefici del provvedimento per le non poche controversie, peraltro di rilevante valore, interessate dagli orientamenti favorevoli all'Erario assunti dalla Suprema Corte in tema di “abuso del diritto”.

Ci sia consentito, per completezza, osservare in merito che la Corte di Giustizia, con sentenze 29 marzo 2012, nelle cause C-4170 e C550/10, destando non poche e rilevanti perplessità, ha sostenuto che la misura contenuta all'art. 3, comma 2 bis, del D.L. 40/2010 ha carattere eccezionale (non dovendo essere interpretata come una rinuncia generale alla riscossione dell'IVA) ed è diretta a far osservare il principio del termine ragionevole del processo, ciò senza pregiudicare il principio di neutralità fiscale. La Corte specifica poi, con il suo consueto pragmatismo, ma in maniera decisamente poco convincente che diversa è la fattispecie in esame rispetto a quella del condono IVA che la stessa Corte aveva bocciato con la ben nota sentenza del 17 luglio 2008.

²² Così, A. MARCHESELLI, *Il giusto processo tributario in Italia. Il tramonto dell'“interesse fiscale”?*, in *Dir. prat. trib.*, n. 5/2001, p. 798.

²³ Così F. GALLO, *Verso un giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, n. 1/2003, p. 20.

Ne consegue, concretamente, che la dottrina e la giurisprudenza, dovranno in primo luogo considerare – discernendo fra legittime (in quanto non irragionevoli) specificità del diritto processuale tributario²⁴ e “anomalie” costituzionalmente illegittime – se le disposizioni dei decreti sull’ordinamento e la procedura delle commissioni siano o meno rispettose delle regole di contraddittorio/parità tra le parti, di terzietà imparzialità del giudice, di ragionevole durata del processo²⁵.

Ciò dato, secondo gli orientamenti espressi dalla Suprema Corte di Cassazione, la legge Pinto²⁶ non sarebbe *tout court* applicabile alla materia tributaria ed alle controversie che concernono la determinazione del tributo, potendo invocarsi il principio della durata ragionevole nell’ambito del diritto tributario, in senso lato, esclusivamente per i procedimenti “conseguenziali” quali ad esempio i giudizi di ottemperanza di un giudicato del giudice tributario o, per i procedimenti che pur interessando la materia fiscale riguardano l’applicazione di sanzioni. Pur tuttavia, va salutata con estremo favore l’apertura della Suprema Corte (Sentenza 24 settembre 2012, n. 16212) alla concessione del risarcimento del danno non patrimoniale per il contenzioso tributario anche alle controversie aventi ad oggetto il rimborso d’imposta, è stato infatti chiarito che “*non può affermarsi in assoluto che tutte le controversie portate all’attenzione del giudice tributario rimangano estranee alla possibile applicazione della tutela di cui alla legge n. 89 del 2011, in quanto potrebbero rientrarvi le richieste di rimborso di somme [...]*”. In tale ultima pronuncia, tuttavia, la Corte continua a sottolineare che per individuare l’area di applicazione della disciplina del diritto all’equa riparazione per mancato rispetto del termine ragionevole del processo, previsto dall’art. 2 della legge n. 89 del 2001, occorre tener conto delle indicazioni emergenti dalla giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell’uomo, alle quali il giudice interno deve conformarsi, attesa la coincidenza dell’area di operatività dell’equa riparazione ai sensi della legge n. 89 del 2001 con la sfera delle garanzie assicurate dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell’uomo e delle libertà fondamentali: la Corte considera meritevoli di tale speciale tutela i diritti e i doveri di “carattere civile”

²⁴ F. GALLO, *op. ult. cit.*, p. 19, rilevato che l’introduzione dell’articolo 111 non contraddice affatto la specialità del processo tributario, ma non ne tollera più le anomalie che i recenti interventi legislativi non hanno del tutto eliminato, evidenzia che l’entrata in vigore di detta disposizione “dovrebbe rendere più arduo al giudice delle leggi insistere a giustificare l’opinabile legittimità di molte norme richiamandosi tanto ai (soliti) principi della tutela differenziata, della specificità della materia e della modulabilità e diversificabilità dei procedimenti giurisdizionali, quanto al noto adagio assolutorio della discrezionalità legislativa non manifestamente irragionevole”.

²⁵ In tal senso, v. E. MANZON, *op. ult. cit.*, p. 113, il quale precisa che in questi termini “si pone essenzialmente la verifica di costituzionalità anche del diritto processuale tributario (speciale) che diviene quindi, prima di tutto, una verifica della sua compatibilità con il diritto costituzionale processuale riformato e finalmente uniformemente materializzato”.

²⁶ Per completezza di analisi sul punto va succintamente ricordato che il Decreto- legge n. 83 del 22 giugno 2012, convertito in legge n.134/2012, cambia le regole e le procedure della **Legge Pinto**. Da un lato, la novella legislativa **nellisce le modalità di ricorso**: decide infatti, con decreto *inaudita altera parte*, un **giudice monocratico di Corte d’Appello** su una domanda modellata sulla forma del ricorso per ingiunzione di pagamento. La riforma introduce inoltre **parametri fissi** sia sul **quantumrisarcitorio** che sui **tempi di durata** ragionevole del giudizio : il giudice liquiderà infatti una **somma compresa tra 500 euro e 1.500 euro, per ciascun anno o frazione di anno superiore a sei mesi**, che eccede il termine ragionevole di durata del processo, e che comunque non potrà **mai** essere **superiore al valore della causa**. Invece il **danno** sarà considerato **integrato ed esistente solo se risultino superati i sei anni** di durata del giudizio (tre anni in primo grado, due in secondo e uno nel giudizio di legittimità).

di ogni persona, e non le obbligazioni di natura pubblicistica, laddove non sia estensibile il campo di applicazione dell'art. 6 della Convenzione alle controversie tra il cittadino e il Fisco aventi ad oggetto provvedimenti impositivi (stante l'estraneità ed irriducibilità di tali vertenze al quadro di riferimento delle liti in materia civile²⁷).

Bisognerebbe, dunque, estendere la portata dell'espressione diritti²⁸ e doveri di carattere civile, contenuta nell'articolo 6, in considerazione del suo carattere generico, in maniera tale da farvi rientrare anche la intera materia fiscale essendo irrilevante che si tratti di pretese fatte valere nei confronti di un privato o di una Pubblica Amministrazione²⁹. Non ha, infatti, alcun senso parcellizzare le diverse dimensioni del rapporto tributario per ricavarne una differenziazione in termini di tutela giurisdizionale³⁰.

²⁷Tale ultimo rilievo, a nostro avviso, non appare pienamente condivisibile non solo alla luce dell'attuale concezione paritetico- consensualistica del rapporto obbligatorio di imposta, ma anche nella misura in cui si osserva che le norme del codice civile sono applicabili anche alle obbligazioni che si originano da rapporti di diritto pubblico sempre che non sussistano norme o principi relativi a questa o quella obbligazione che risultino incompatibili con le disposizioni del codice. Pertanto, l'obbligazione tributaria per quanto concerne la disciplina sostanziale "non è che l'obbligazione *tout-court*, quale è regolata con norme di carattere generale dal codice civile". Si veda A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, vol. II, tomo I, Milano, 1957, p. 64, cui si rinvia sia per la distinzione tra rapporto giuridico d'imposta e obbligazione tributaria nel senso che "il rapporto giuridico di imposta si differenzia dall'obbligazione tributaria sia per il suo contenuto che è più complesso in quanto comprende oltre all'obbligazione tributaria, anche altri rapporti giuridici sia per i suoi soggetti giacché al rapporto giuridico di imposta possono partecipare anche persone diverse dal soggetto attivo e passivo di imposta" – che per l'interessante rilievo, in ordine al confronto fra l'obbligazione tributaria e le altre obbligazioni, nel senso che (cfr. p. 62) "non è l'obbligazione tributaria che esce fuori dalla sfera dei bisogni ed interessi individuali anzi esprime essa stessa subordinazione di questi agli interessi preminenti dello Stato ma unicamente la potestà tributaria cioè la capacità di istituire imposte che è tutt'altra cosa". Così A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, vol. II, tomo I, Milano, 1957, p. 72, il quale al fine di dimostrare l'inaccettabilità dell'assunto in base al quale l'obbligazione tributaria è intrinsecamente diversa dall'obbligazione di diritto civile con la quale avrebbe solo una semplice analogia, sottolinea che "la natura dell'atto dal quale nasce l'obbligazione potrà legittimare una suddistinzione, nell'ambito dell'unitario concetto delle obbligazioni a seconda se tale atto dipenda da volontà dell'obbligato o da un fatto giuridico volontario o involontario ma non può mai indurre a negare l'unitarietà del concetto di obbligazione". In tal senso, si veda, A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1974, p. 100, il quale afferma che, "il debito di imposta non è soltanto affine all'obbligazione del diritto civile ma è la medesima obbligazione, utilizzata dall'ordinamento giuridico nella materia dei tributi, il che trova la sua essenziale giustificazione logica nel fatto che non esiste nella nostra dottrina giuridica una figura di obbligazione pecuniaria propria del diritto pubblico". L'Autore, in particolare, è dell'avviso che "la distinzione fra diritto pubblico e diritto privato è una distinzione strumentale e cioè di mezzi e di istituti giuridici, cosicché ben può ritenersi senza illogicità che il debito di imposta pur ricadendo in un rapporto che nel suo complesso e in alcune sue manifestazioni appartiene al diritto pubblico, costituisca pur sempre un'obbligazione secondo lo schema tradizionale del diritto privato". In tema, si veda, ancora, D'AMATI, voce "Rapporto giuridico di imposta", in *Enc. giur. Treccani*, XXV, Roma, 1991, nel senso del riconoscimento della presenza nel rapporto, pur con le peculiarità legate alle finalità pubblicistiche dell'imposta, dei caratteri tipici del diritto privato.

²⁸ In argomento, F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 1/2006, p. 23 rimarca – in merito all'orientamento dei giudici di Strasburgo in termini di inapplicabilità dell'art. 6 CEDU ai processi tributari – l'assoluta mancanza di incidenza della configurazione come interessi legittimi delle situazioni giuridiche soggettive oggetto della tutela giurisdizionale in materia tributaria evidenziando che "secondo i giudici di Strasburgo il termine "diritto", usato nell'art. 6, paragrafo 1 della Convenzione, non implica alcuna discriminazione fra diritti soggettivi e interessi legittimi. Insomma anche gli interessi legittimi sono situazioni oggettive tutelate dalla Convenzione al pari dei diritti soggettivi".

²⁹ Così, P. RUSSO, *Il giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, n. 1/2004, p. 15.

³⁰ Così, E. DELLA VALLE, *Il giusto processo tributario. La giurisprudenza della CEDU*, in *Rass. trib.* 2/2013, p. 435.

Tale ricostruzione pare, a maggior ragione, coerente proprio considerando l'applicazione del principio di proporzionalità operata dalla stessa Corte Europea dei diritti dell'uomo che indistintamente lo adopera per l'interpretazione delle disposizioni CEDU che richiamano il bilanciamento fra i diritti dell'individuo e l'interesse generale o per la verifica di altri principi espressamente previsti dalla Convenzione, quali l'eguaglianza, il diritto ad un equo processo, oltre che per la valutazione, appunto, della sua ragionevole durata³¹. La stessa CEDU, infatti, nell'ambito di un sistema sovranazionale di protezione dei diritti umani, prevede che taluni diritti e libertà fondamentali possano essere derogati dalle autorità nazionali, rimettendo alle stesse il compito di valutare se, nella fattispecie concreta, il pubblico interesse possa essere conseguito col sacrificio delle libertà in essa riconosciute, sempre che la restrizione sia circoscritta alla sfera della stretta necessità. In quest'ottica il sindacato dei giudici di Strasburgo sarà volto a valutare l'adeguatezza fra i sacrifici imposti ai singoli con la misura statale restrittiva e gli interessi pubblici con essi perseguiti, ponendo in essere, così, un controllo di proporzionalità sostanzialmente simile a quello implementato dalla Corte di giustizia³².

Questo il quadro sistematico di riferimento, all'interno del quale si articola la lettura proposta - nel senso dell'ammissibilità, nel nostro contenzioso, del ricorso collettivo e cumulativo nello stesso tempo che si fonda sulla identità della questione di diritto dedotta da tutti i ricorrenti- ed orientata al principio di proporzionalità volto, nel caso di specie, ad arginare l'"abuso" di processi aventi ad oggetto il medesimo rapporto sostanziale, nell'ottica della piena affermazione del valore di cui all'art. 111, comma 2 Cost.

Parallelamente, sarà poi il giudice, sempre alla luce dei principi di proporzionalità e ragionevolezza³³, a decidere, eventualmente, la separazione dei giudizi. E' dunque la stessa logica della proporzionalità ad individuare un limite all'ammissibilità di un qualunque cumulo, anche fondato su connessione impropria.

³¹Cfr. Cedu, sentenze De Moor (23 giugno 1994); Venditelli (18 luglio 1994); Hentrich (22 settembre 1994); Schouten e Hofaner (9 dicembre 1994).

³² In dottrina cfr. A. SANDULLI, *La proporzionalità dell'azione amministrativa*, Padova, 1998, p. 107 e ss.; D.U. GALLETTA, *Il Principio di proporzionalità nella Convenzione Europea dei diritti dell'uomo, fra principio di necessità e dottrina del margine di apprezzamento statale: riflessioni generali sui contenuti e rilevanza effettiva del principio*, in Riv.it.dir pubbl.comunit., 1999, 139 e ss.

La giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo ha, nell'ambito della dottrina del margine di apprezzamento statale, elaborato il principio di proporzionalità quale test ulteriore di verifica della legittimità delle restrizioni operate dallo Stato aderente. Anche se il principio di proporzionalità non è menzionato esplicitamente dalla Convenzione, la Corte di Strasburgo lo ha desunto dalle disposizioni della CEDU che contemplano la possibilità di una limitazione statale dei diritti e della libertà civili sempre che la misura restrittiva adottata sia necessaria in vista del conseguimento di scopi di interesse generale nella stessa indicati.

Le decisioni più recenti della Corte mostrano, tuttavia, una maggiore effettività ed autonomia del principio di proporzionalità nel senso del superamento del tradizionale limite del "margine di apprezzamento". In tema diffusamente, v. G. ANSALDI, *Principio di proporzionalità e funzioni pubbliche*, Roma, 2012, p. 125 e ss.

³³Ci sia, pur in estrema sintesi, consentito osservare come la disputa scientifica sull'autonomia concettuale tra principio di ragionevolezza e principio di proporzionalità non è ancora stata risolta. Pare sicuramente preferibile sostenere la distinzione fra proporzionalità (basata, come rilevato, sui tre gradini processivi che ne caratterizzano l'attuazione) e ragionevolezza pur riconoscendone numerosi punti di contatto. In tal senso, cfr., D.U. GALLETTA, *Principio di proporzionalità e sindacato giurisdizionale nel diritto amministrativo*, Milano, 1998; G. LOMBARDO, *Il principio di ragionevolezza nella giurisprudenza amministrativa*, in Riv.trim.dir pubbl. 1997, 421; A. SANDULLI, *La proporzionalità dell'azione amministrativa*, Milano, 1998.