Il potere istruttorio dei giudici tributari si avvale di sei strumenti tra tipici e atipici

a cura di **Alessandra Palumbo** e **Maurizio Villani**

Le attività istruttorie consentite nel processo tributario sono, oltre alle prove documentali offerte dalle parti[1], quelle conferite alle Commissioni tributarie dall'articolo 7 del Dlgs 31 dicembre 1992 n. 546. Il comma 1 dell'articolo 7, che riproduce sostanzialmente il contenuto di cui al comma 1 dell'articolo 35 del Dpr 26 ottobre 1972 n. 636, stabilisce che «le commissioni tributarie, ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari ed all'ente locale da ciascuna legge d'imposta».

L'inciso del comma 1 «nei limiti dei fatti dedotti dalle parti» - esprime l'accoglimento in via generale del cosiddetto "onere di allegazione", in base al quale spetta a ciascuna parte indicare i fatti a sé favorevoli: pertanto, l'ufficio finanziario deve provare e allegare i fatti costitutivi della pretesa fiscale, mentre il contribuente deve provare e allegare i fatti modificativi o estintivi della stessa.

La Corte di cassazione, con la sentenza 23 maggio 2005 n. 10867, ha sottolineato che «non può intendersi che l'art. 7, comma 1, d.lgs. 546/92, abbia inteso attribuire al giudice tributario un potere di valutare anche i fatti pacifici tra le parti (in quanto non contestati), sul semplice presupposto della rilevanza degli stessi».

L'espressione «a fini istruttori» sta a significare che gli organi giurisdizionali tributari non possono svolgere compiti di amministrazione attiva, avendo gli stessi esclusivamente poteri di controllo dei fatti dedotti dalle parti. Tramite il potere di accesso i giudici possono acquisire ulteriori e diversi elementi di prova: mediante l'accesso a luoghi nella disponibilità del contribuente o di terzi è possibile effettuare verifiche o ricerche e ispezioni di persone o di cose. Tramite la richiesta di dati, di informazioni e di chiarimenti, i giudici possono richiedere notizie al contribuente o ad altri soggetti tassativamente indicati dalle leggi d'imposta.

> «Guida Normativa» comincia con questo articolo una serie di approfondimenti sul processo. La prossima puntata sarà dedicata agli strumenti alternativi di conciliazione

ULTERIORI DOCUMENTI

Relazioni conoscitive. Il comma 2 dell'articolo 7 attribuisce alle Commissioni tributarie due ulteriori poteri istruttori e, precisamente, quello di richiedere apposite relazioni a organi tecnici dell'amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici compreso il Corpo della Guardia di finanza e quello di disporre consulenze tecniche. Il presupposto comune a entrambe le facoltà è rappresentato dalla necessità di «acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità».

Quanto al potere di richiedere relazioni conoscitive, sono state sollevate delle obiezioni circa la legittimità di siffatto potere in quanto il principio costituzionale della imparzialità e terzietà del giudice (articolo 111 della Costituzione) riguarda anche i suoi ausiliari; comunque, appare quanto meno poco opportuno che le Commissioni possano avvalersi dell'ausilio di relazioni promananti da organi incardinati o collegati alla parte pubblica del processo.

In una controversia in materia di imposta di registro, la Corte di cassazione ha precisato che il giudice tributario può disporre l'acquisizione della stima dell'Ute, al solo scopo di verificare la rispondenza della valutazione operata dall'ufficio, specie in presenza di stime contrastanti

[1] *Nel processo tributario la prova documentale riveste importanza fondamentale. E tra le prove documentali assumono un ruolo di primo piano le scritture contabili, destinate ad assumere efficacia di prova legale.*

avanzate dalle parti (Corte di cassazione, sentenza 6 novembre 2006 n. 23661).
Peraltro, preme evidenziare che, con riferimento alle stime tecniche redatte dall'Ute, la Corte, con la recentissima sentenza 13 aprile 2007 n. 8890, ha chiarito che «dinanzi alle Commissioni tributarie, l'Amministrazione finanziaria si trova sullo stesso piano del contribuente, con la conseguenza che le stime dell'UTE da essa prodotte costituiscono semplici perizie di parte cui può riconoscersi valore di atto pubblico soltanto per quel che concerne la provenienza, ma non per quel che riguarda il contenuto. Ciò non toglie, però, che soprattutto nel processo tributario, in cui c'è molto più spazio per le prove cosiddette atipiche, anche la perizia di parte possa costituire fonte di convincimento del giudice, che può elevarla a fondamento della decisione a condizione, però, che spieghi le ragioni per le quali la ritenga corretta e convincente (Cass. n. 7935/2002)».

CONSULENZA TECNICA

Rimessa al potere discrezionale. Quanto alla consulenza tecnica, si tratta di un mezzo di ausilio per il giudice chiamato a decidere questioni particolarmente complesse, che necessitano di specifiche conoscenze in un determinato settore di attività. Pertanto, potranno essere formulati quesiti precisi a un esperto in materia, al fine di poter tenere conto delle valutazioni critiche delle circostanze di fatto contenute nelle risposte del perito. Essa è rimessa al potere discrezionale del giudice, il quale può disporla a prescindere da un'apposita iniziativa delle parti (a differenza di quanto previsto dall'articolo 35 del vecchio Dpr 636/1972). Trovano applicazione le norme del Codice di procedura civile di cui agli articoli da 62 a 64 e da 191 a 197[2].
Proseguendo nell'analisi dei poteri istruttori riconosciuti al giudice tributario, il comma 3 dell'articolo 7 prevedeva la possibilità, in capo alle Commissioni, di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia. Tale comma è stato abrogato dall'articolo 3-*bis*, comma 5, del Dl 30 settembre 2005 n. 203, convertito dalla legge 2 dicembre 2005 n. 248. Resta, comunque, salva la facoltà per le parti di chiedere al giudice di ordinare il deposito di documenti non conosciuti in possesso della controparte.

OBBLIGATORI O ARBITRARI

Dubbi sulla natura dei poteri. I poteri istruttori riconosciuti alle Commissioni tributarie dall'articolo 7, commi 1 e 3, hanno suscitato diverse perplessità in relazione ai casi in cui dovevano essere esercitati e in merito alla natura obbligatoria o discrezionale dell'esercizio ufficioso degli stessi.
Al riguardo, la Cassazione, con la sentenza 9 maggio 2003 n. 7129, aveva precisato che i poteri istruttori dei giudici tributari, di cui all'articolo 7, non hanno la funzione di sopperire a deficienze probatorie delle parti.
L'uso che le Commissioni fanno di tali poteri è discrezionale, ma, quando la situazione probatoria è tale che non possa pronunciarsi una sentenza ragionevolmente motivata senza acquisire d'ufficio alcune prove, l'esercizio dei poteri si configura come un dovere, il cui mancato assolvimento, se non motivato, deve considerarsi illegittimo (in tal senso la Corte si è pronunciata, anche recentemente, con le sentenze 18 gennaio 2006 n. 905[3] e 15 gennaio 2007 n. 673).
I poteri istruttori sono meramente integrativi dell'onere probatorio principale e vanno esercitati soltanto per sopperire all'impossibilità di una parte di esibire documenti in possesso dell'altra parte (Cassazione, sentenza 16 maggio 2005 n. 10267).
La Corte, con la sentenza 13 settembre 2006 n. 19593, ha delineato il campo di indagine delle Commissioni tributarie.
In particolare, secondo i giudici di legittimità, l'abrogazione del comma 3 dell'articolo 7 non ha inciso sulla connotazione propria della giurisdizione tributaria; dunque, i giudici tributari possono continuare ad avvalersi del potere d'indagine a essi rico-

[2] *Non sono, invece, applicabili gli articoli 198, 199 e 200 del Codice di procedura civile, non essendo ammissibile un tentativo di conciliazione delle parti operato dal consulente tecnico d'ufficio, stante l'apposita disciplina dell'istituto della conciliazione delineata dall'articolo 48 del Dlgs 546/1992.*

[3] *Pochi giorni prima, con la sentenza 11 gennaio 2006 n. 366, la Corte aveva ricordato come l'articolo 7 costituisce norma eccezionale che non può essere utilizzata come rimedio ordinario per sopperire alle lacune probatorie delle parti, salvo il caso in cui sia impossibile o sommamente difficile esercitare l'onere probatorio. Diversamente risulterebbe violato il principio dispositivo ed eluso il rispetto dei termini perentori previsti per il deposito documentale. E ancora, ricorda che, con l'abrogazione del comma 3, è stata eliminata ogni possibile limitazione al principio di legalità consacrato sul piano probatorio dall'articolo 2697 del Codice civile.*

LE TRE "ARMI" TIPICHE...

I mezzi istruttori tipici dei giudici tributari

1. Nei limiti dei fatti dedotti dalle parti;
2. attraverso relazioni conoscitive richieste a organi tecnici dell'amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici compreso il Corpo della Guardia di finanza;
3. attraverso la richiesta di consulenze tecniche.

nosciuto, nei casi in cui dagli atti non risultino sufficienti elementi di giudizio, sempre nei limiti dei fatti dedotti dalle parti. Ne consegue che la Commissione tributaria può discostarsi dalla valutazione operata dall'ufficio, valendosi anche di altri dati. L'esercizio di tali poteri istruttori costituisce pur sempre una facoltà discrezionale, la cui funzione essenziale è quella di garantire la parte che si trova nell'impossibilità di esibire documenti risolutivi in possesso dell'altra parte. Legittimamente, quindi, una Commissione, in tema di prova, può porre a base di una sua decisione quella prova logica e indiretta che è la presunzione. Infine, la Suprema corte ricorda come le Commissioni tributarie possano discostarsi dai pareri tecnici espressi dall'Ute, purché il dissenso sia fondato su argomentazioni logiche e opponga alle considerazioni tecniche dell'ufficio altre della stessa indole, dirette a invalidare o contestare gli elementi di fatto posti dall'Ute a base del proprio parere.
Sembra ormai prevalere l'orientamento (anche alla luce del principio del giusto processo di cui all'articolo 111 della Costituzione) secondo cui il giudice tributario può esercitare i poteri istruttori previsti dall'articolo 7, non per sopperire a carenze probatorie di una delle parti (potendo solo integrare gli elementi forniti), ma unicamente se sussiste una situazione di "stallo", che comporti una obiettiva condizione di incertezza sulla soluzione della questione in base agli elementi proposti dalle parti (Cassazione, sentenza 17 novembre 2006 n. 24464).
Infine, la Corte costituzionale, con la sentenza 29 marzo 2007 n. 109, ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'articolo 7, comma 1, del Dlgs 546/1992, in riferimento agli articoli 3 e 24 della Costituzione, nella parte in cui non prevede, tra i poteri istruttori delle Commissioni tributarie, quello di ordinare alle parti, pur nei limiti dei fatti dedotti, di produrre documenti ritenuti necessari ai fini della decisione. Non è, infatti, possibile riconoscere al giudice poteri officiosi che, per la indeterminatezza dei presupposti del loro esercizio, possano risolversi in una supplenza dell'amministrazione; ciò in virtù della essenziale funzione del processo e della terzietà del giudice, garantiti dal principio dell'onere della prova di cui all'articolo 2697 del Codice civile.

ALTRI MEZZI ISTRUTTORI AMMESSI

Confessione stragiudiziale e presunzioni. L'articolo 7 del Dlgs 546/1992 non prevede alcuni mezzi istruttori, comunque, ritenuti ammissibili nel processo tributario.
La confessione stragiudiziale entra a pieno titolo nel processo tributario, dovendo essere compresa tra gli strumenti probatori consentiti. In effetti, diverse leggi sostanziali prevedono e danno rilevanza alle dichiarazioni, da parte del contribuente, di fatti contrari al suo interesse, rese sia prima sia nel corso del procedimento amministrativo di accertamento. Tali dichiarazioni (riconducibili, appunto, alla confessione stragiudiziale) vengono considerate quali prove dall'amministrazione finanziaria, prima, e dai giudici tributari, poi, nel corso del processo.
Le presunzioni, intese come le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignoto (articolo 2727 del Codice civile), sono ampiamente e legittimamente utilizzate nel procedimento amministrativo di imposizione, in quanto il ricorso al metodo presuntivo di accertamento è riconosciuto all'amministrazione finanziaria dalle singole leggi di imposta (articoli 38 e 39 del Dpr 600/1973).
La giurisprudenza dei giudici di legittimità si è espressa a favore delle presunzioni, sottolineando che «il divieto di ammissione della prova testimoniale, sancito dall'art. 7, quarto comma, del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, non comporta la conseguente inammissibilità della prova per presunzioni, ai sensi dell'art. 2729, secondo comma, cod. civ. - secondo il quale le presunzioni non si possono ammettere nei casi in cui la legge esclude la prova testimoniale - poiché questa norma, attesa la natura della materia ed il sistema dei mezzi di indagine a disposizione degli uffici e dei giudici tributari, non è applicabile nel contenzioso tributario» (Cassazione, sentenza 14 agosto 2002 n. 12210).
In caso di presunzioni legali,

cioè predeterminate in assoluto dal Legislatore e contro le quali non è ammessa prova contraria, al giudice non resta che effettuare un controllo sulla corretta applicazione delle norme che le prevedono. In caso di presunzioni semplici, cioè non prestabilite dalla legge ma lasciate al prudente apprezzamento del giudice, il giudice tributario deve rispettare il disposto di cui all'articolo 2729, comma 1, del Codice civile, per cui possono essere ammesse soltanto «presunzioni gravi, precise e concordanti»[4].

PROVE RACCOLTE IN SEDE PENALE

Acquisizione nel processo tributario. Infine, deve essere fatto un breve cenno alla rilevanza delle prove raccolte nel procedimento penale, a tal riguardo, la Cassazione ha precisato che il giudice tributario può fondare il proprio convincimento anche su prove acquisite in sede penale e ciò indipendentemente dalla circostanza che si tratti di una pronuncia priva di efficacia di giudicato in sede diversa da quella penale (Cassazione, sentenza 22 settembre 2000 n. 12577). È, comunque, necessario che le prove in questione siano state ritualmente acquisite nel processo tributario, che siano attinenti a fatti rilevanti rispetto all'oggetto specifico di questo e che il giudice tributario provveda a una valutazione autonoma e rigorosa delle stesse.
Stante la piena autonomia dei due tipi di giudizio[5], deve essere negata qualsiasi efficacia vincolante della sentenza penale nel processo tributario, tuttavia, ciò non toglie che la stessa possa esplicare effetti di natura probatoria, nel senso che essa può essere utilizzata dal giudice tributario come argomento di prova, per un'autonoma valutazione. Ad esempio la Cassazione con la sentenza 19 dicembre 2003 n. 19505 ha stabilito che la sentenza penale di applicazione della pena su richiesta delle parti - cosiddetto "patteggiamento" - può validamente rappresentare un elemento di prova per il giudice di merito.

DICHIARAZIONI DI TERZI

Utilizzabilità. In virtù del disposto di cui al comma 4 dell'articolo 7 del Dlgs 546/1992, nel processo tributario non sono ammessi come mezzi istruttori il giuramento e la prova testimoniale.
Alla luce di tali limitazioni probatorie si pone, allora, il problema della utilizzabilità nella fase giurisdizionale delle dichiarazioni rese da terzi in atti istruttori.
Secondo un indirizzo giurisprudenziale ormai consolidato, le dichiarazioni di terzi sono ammesse nel processo fiscale, non a titolo di fonti di prova in senso proprio, quanto piuttosto a titolo di ausilio all'accertamento, che deve comunque essere sostenuto da ulteriori elementi.
Con la sentenza 21 gennaio 2000 n. 18, la Corte costituzionale ha ritenuto manifestamente infondata la questione di illegittimità costituzionale dell'articolo 7, comma 4, del Dlgs 546/1992 per violazione degli articoli 3 e 24 della Costituzione, nella parte in cui non ammette la prova testimoniale nel processo tributario, perché «non esiste affatto un principio costituzionalmente rilevante di necessaria uniformità di regole processuali tra i diversi tipi di processo», ben potendosi avere differenziazioni «sulla base di una scelta razionale del legislatore, derivante dal tipo di configurazione del processo e dalle situazioni sostanziali dedotte in giudizio».
Muovendo da tale premessa, il divieto della prova testimoniale, nella specie, trova una sua non irragionevole giustificazione nella "spiccata specificità" del processo tributario, evidenziata sia dalla configurazione dell'organo decidente sia dal rapporto sostanziale oggetto del giudizio sia dalla natura essenzialmente documentale (e, quindi, scritta) del processo tributario stesso.
In questa stessa occasione, la Corte ha poi precisato che la limitazione probatoria, stabilita dal comma 4 dell'articolo 7, non comporta l'inutilizzabilità, in sede processuale, delle dichiarazioni di terzi eventualmente raccolte dall'amministrazione nella fase procedimentale.
Tali dichiarazioni sono essenzialmente diverse dalla prova testimoniale e il loro valore probatorio è solamente quello proprio degli elementi indiziari, i quali, mentre «possono concorrere a formare il convincimento del giu-

[4] *Come precisato dalla giurisprudenza, il requisito della gravità si riferisce al grado di convincimento che le presunzioni sono idonee a produrre, essendo sufficiente che l'esistenza del fatto ignoto sia desunta con ragionevole certezza, anche probabilistica. Il requisito della precisione impone che i fatti noti non siano vaghi, ma ben determinati nella loro realtà storica. Il requisito della concordanza postula che la prova sia fondata su una pluralità di fatti noti convergenti nella dimostrazione del fatto ignoto.*

[5] *Articolo 654 del Codice penale, che aveva portata modificativa dell'articolo 12 del Dl 429/1982, convertito dalla legge 516/1982, poi espressamente abrogato dall'articolo 25, comma 1, lettera e), del Dlgs 74/2000.*

...E QUELLE ATIPICHE

I mezzi istruttori ulteriori dei giudici tributari

1. La confessione stragiudiziale;
2. le presunzioni;
3. prove raccolte nel procedimento penale.

dice, non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione». La Corte prosegue, precisando che il contribuente, nell'esercizio del suo diritto di difesa, potrà contestarne la veridicità e, allorché ciò avvenga, il giudice tributario potrà e dovrà far uso dei poteri riconosciutigli dal comma 1 dell'articolo 7, rinnovando ed eventualmente integrando l'attività istruttoria svolta dall'ufficio.

Questo principio, peraltro, era già stato espresso dalla Corte di cassazione, con la sentenza 22 dicembre 1999 n. 14427, riconoscendo agli organi finanziari la possibilità di acquisire dichiarazioni, considerandole, però, rilevanti solo come semplici elementi indiziari. Tale posizione della Suprema corte è stata confermata, anche successivamente alla sentenza della Corte costituzionale, con diverse pronunce (sentenze 15 novembre 2000 n. 14774; 25 gennaio 2002 n. 903; 11 marzo 2002 n. 3526; 29 luglio 2005 n. 16032 e 13 novembre 2006 n. 24200).

L'ultima, in ordine cronologico, è la sentenza 14 febbraio 2007 n. 3231, che si riferisce, in particolar modo, alle testimonianze raccolte dalla Guardia di finanza nel corso di una indagine penale e inserite nel processo verbale di constatazione. La Corte, dopo aver ricordato che è ormai principio consolidato quello secondo cui «in tema di contenzioso tributario, le dichiarazioni di terzi raccolte dai verificatori ed inserite nel processo verbale di constatazione non hanno natura di prova testimoniale, bensì di mere informazioni acquisite nell'ambito di indagini amministrative, che possono essere utilizzate quando abbiano trovato ulteriore riscontro nelle risultanze dell'accesso diretto dei verbalizzanti e non siano specificamente smentite dalla controparte», afferma che il giudice di merito «non avrebbe dovuto ritenere *sic et simpliciter* inutilizzabili le dichiarazioni testimoniali rese avanti la Guardia di Finanza, ma avrebbe dovuto invece valutarne l'attendibilità e rilevanza alla luce degli ulteriori elementi offerti dall'ufficio».

CONTRIBUENTE

Dichiarazioni a lui rese da terzi. La scelta di ritenere ammissibili e utilizzabili nel processo tributario le dichiarazioni rese da terzi all'amministrazione finanziaria ha portato la Corte di cassazione a riconoscere anche al contribuente la possibilità di utilizzare in suo favore eventuali dichiarazioni a lui rese da terzi al di fuori del giudizio. Così, con la sentenza 25 marzo 2002 n. 4269, il giudice di legittimità ha stabilito che, in forza di quanto affermato dalla Corte costituzionale (sentenza 18/00), «va necessariamente riconosciuto anche al contribuente lo stesso potere di introdurre dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale - beninteso, con il medesimo valore probatorio - dando così concreta attuazione ai principi del giusto processo come riformulati nel nuovo testo dell'art. 111 della Costituzione, per garantire il principio della parità delle armi processuali nonché l'effettività del diritto di difesa». Questa posizione è stata ulteriormente confermata dalla Corte con le sentenze 15 aprile 2003 n. 5957 e 10 febbraio 2006 n. 2940, dove si legge che in attuazione dei principi del giusto processo e della parità delle parti previsti dal nuovo articolo 111 della Costituzione, il contribuente può introdurre, nel giudizio davanti alle Commissioni tributarie, dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale (dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà), che hanno il valore probatorio proprio degli elementi indiziari e come tali dovranno essere liberamente valutate dal giudice tributario. Da ultimo, con la sentenza 16 maggio 2007 n. 11221, la Cassazione ha avvalorato l'orientamento favorevole ai contribuenti in base al quale le dichiarazioni a essi rilasciate da terzi possono essere introdotte nel giudizio, assumendo soltanto valore indiziario[6].

REGOLAMENTI E ATTI AMMINISTRATIVI

Disapplicazione. L'ultimo com-

[6] *Si segnala che, con la sentenza 15 gennaio 2007 n. 703, la Cassazione ha stabilito che la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, o l'autocertificazione in genere, ha attitudine certificativa e probatoria esclusivamente in alcune procedure amministrative, essendo invece priva di qualsiasi efficacia in sede giurisdizionale. In caso contrario, si eluderebbe il divieto di giuramento, di cui all'articolo 7, comma 4, del Dlgs 546/1992, introducendo nel processo tributario un mezzo di prova a esso equipollente e per di più costituito al di fuori del processo.*

ma dell'articolo 7 del Dlgs 546/1992 prevede che «le commissioni tributarie, se ritengono illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applicano, in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente»[7].

La disposizione in esame affronta il caso della cosiddetta "pregiudizialità amministrativa", che si verifica allorché un provvedimento amministrativo generale incida sul contenuto della pretesa tributaria, di talché la legittimità del primo si configura come questione rilevante ai fini della decisione della controversia fiscale. Di conseguenza, qualora un regolamento o un atto generale incida sulla pretesa tributaria (articolo 2 del Dlgs 546/1992) formalizzata in uno degli atti di cui all'articolo 19 del Dlgs 546/1992 e la stessa sia oggetto di controllo giurisdizionale da parte delle Commissioni tributarie, queste hanno il potere di valutarne la legittimità in via incidentale, cioè soltanto in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, al fine di disapplicarlo se ritenuto illegittimo[8].

Il potere di disapplicazione dell'atto amministrativo illegittimo si sostanzia nella facoltà del giudice di disconoscere l'efficacia dispositiva del medesimo, decidendo la controversia come se l'atto non esistesse; ciò significa che l'atto non viene rimosso, vale a dire annullato con valenza generalizzata, continuando, al di fuori del giudizio, a produrre i suoi effetti.

Premesso che tali provvedimenti non possono costituire l'oggetto di una autonoma impugnativa davanti alle Commissioni tributarie, il contribuente non ha, tuttavia, l'onere di impugnare dinanzi al giudice amministrativo l'atto generale che costituisce il presupposto di quello impositivo, dato che l'illegittimità dell'atto può essere eccepita in via incidentale davanti al giudice tributario adito in sede di impugnazione dell'atto impositivo (anche nel caso in cui l'atto generale sia divenuto inoppugnabile).

Peraltro, nel caso in cui risultino contemporaneamente pendenti il giudizio amministrativo (avente a oggetto l'annullamento dell'atto generale) e il giudizio tributario (avente a oggetto la pretesa impositiva che nel primo trova fondamento), il processo tributario può svolgersi autonomamente e separatamente, atteso che l'articolo 39 del Dlgs 546/1992 non contempla tra le ipotesi di sospensione necessaria quella in esame e considerato anche che, a seguito della legge 26 novembre 1990 n. 353, che ha riformulato il testo dell'articolo 295 del Codice di procedura civile, anche per il processo civile è venuta meno la sospensione per pregiudizialità amministrativa.

Resta, in ogni caso, fermo che se il giudice amministrativo dispone l'annullamento dell'atto generale o del regolamento con pronuncia definitiva, il giudice tributario, qualora la controversia fiscale sia ancora pendente, dovrà recepirne l'efficacia in relazione alla pretesa tributaria oggetto della controversia, in quanto l'atto illegittimo è stato eliminato, dall'autorità amministrativa, con efficacia *ex tunc* ed *erga omnes*.

La Corte di cassazione, con la sentenza 6 maggio 2005 n. 9415, ha chiarito che il giudice tributario può disapplicare il criterio di tassazione, ai fini Tarsu, contenuto nel regolamento comunale non conforme alle norme vigenti (una volta accertato che il criterio di tassazione, fissato dal regolamento comunale, disattende la disposizione dell'articolo 62 del Dlgs 507/1993 e che la domanda della parte è sottesa all'annullamento della cartella, previa disapplicazione del regolamento comunale in quanto illegittimo) precisando che il giudice stesso non ha però facoltà di fissare nuovi e diversi parametri.

Da ultimo, le Sezioni unite della Corte di cassazione, con la sentenza 22 marzo 2006 n. 6265, hanno ribadito che il giudice tributario ha il potere di disapplicare le delibere tariffarie e i regolamenti di applicazione comunale della Tarsu al fine di dedurre la illegittimità del conseguente atto impositivo: «tale potere non è inibito dal fatto che spetti al Giudice amministrativo la cognizione (in sede di legittimità) delle delibere tariffarie, in quanto il predetto potere sussiste anche qualora l'atto amministrativo disapplicato sia divenuto inoppugnabile per l'inutile decorso dei termini ai fini della sua impugnazione dinanzi al Giudice amministrativo e risulta precluso solo quando la legittimità di un atto amministrativo sia stata affermata dal Giudice amministrativo nel contraddittorio delle parti e con autorità di giudicato». ■

[7] *Il comma 5 dell'articolo 7 riprende, sviluppandola ulteriormente, la disposizione di cui all'articolo 16, comma 4, del Dpr 636/1972, rubricato «Proposizione del ricorso», che limitava il potere di disapplicazione degli organi tributari agli atti generali.*

[8] *È stato, così, trasposto nell'ambito del processo tributario, l'istituto di diritto amministrativo previsto dall'articolo 5 della legge 20 marzo 1865 n. 2248, allegato E.*