

CONTENZIOSO

I limiti del giudicato implicito

di Luigi Ferrajoli

Con la recente **ordinanza n. 322 del 13 gennaio 2015** la Suprema Corte è tornata a pronunciarsi sul tema del giudicato implicito.

Nel caso di specie, gli eredi di una contribuente avevano **impugnato** la sentenza della Commissione Tributaria Centrale che aveva rigettato il ricorso della loro dante causa avverso la sentenza di secondo grado che **aveva, a sua volta, ritenuto la medesima decaduta**, ex art. 38 del D.P.R. n.602/1973, **dal diritto al rimborso dell'ILOR** indebitamente versata per gli anni 1981, 1982 e 1984.

La citata Commissione - premesso che in primo grado la domanda di rimborso della contribuente (avente ad oggetto anche le annualità 1985 e 1986) era stata interamente respinta per ragioni di merito e che, in sede di appello, la **Commissione Tributaria di secondo grado** aveva accolto tale domanda limitatamente alle annualità 1985 e 1986, dichiarandola tardiva per le annualità 1981, 1982 e 1984 - **ha disatteso la tesi** della contribuente secondo cui, **sulla tempestività della domanda di rimborso, si sarebbe formato il giudicato interno** per non avere l'Ufficio **riproposto in secondo grado l'eccezione di tardività**.

Come noto e come anche già chiarito nella sentenza della Corte di Cassazione n. 10027/09, **il giudicato implicito si forma sulle questioni e sugli accertamenti** che costituiscono **"il presupposto logico indispensabile di una questione o di un accertamento sul quale si sia formato un giudicato esplicito"**.

Non è invece configurabile il predetto giudicato implicito **in relazione alle questioni pregiudiziali all'esame del merito** ovvero **alle questioni concernenti la proponibilità dell'azione** quando - una volta intervenuta la decisione sul merito della domanda - la parte soccombente abbia impugnato le sole statuizioni di merito in essa contenute. Ciò in quanto detta **impugnazione impedisce la formazione del giudicato esplicito su almeno una questione o un accertamento di merito, che costituiscono l'indispensabile presupposto del giudicato implicito**.

Inoltre, con la citata sentenza la Corte ha chiarito che quando il giudice si pronuncia esplicitamente su una questione, risolvendone implicitamente un'altra rispetto alla quale la prima si ponga in **rapporto di dipendenza** e la **sentenza venga impugnata sulla questione risolta esplicitamente, non è configurabile un giudicato implicito sulla questione risolta implicitamente**, in quanto **lo stesso risulta precluso dall'impugnazione sulla questione dipendente**; il giudicato implicito presuppone infatti il passaggio in giudicato della decisione sulla questione dipendente decisa espressamente.

Detto orientamento, applicato al tema della **decadenza del contribuente dal diritto al rimborso**, nella giurisprudenza della Sezione tributaria appare a dir poco maggioritario (si vedano *ex multis* sentenze nn. 1605/08, 20978/13 e 25500/11) nonostante esso sia contrastato da talune pronunce dissonanti della medesima sezione (nn. 6207/06 e 25573/09) e risulti parzialmente distonico rispetto ai percorsi argomentativi svolti dalle Sezioni Unite n. 1764/11 che si erano, però, pronunciate relativamente ad una questione pregiudiziale di rito e non ad una questione preliminare di merito, quale quella oggetto di esame (decadenza dal diritto al rimborso dei tributi indebitamente versati).

Tuttavia, in aderenza all'indirizzo prevalente, la Corte di Cassazione, tramite l'ordinanza n. 322/2015, ha ritenuto di **escludere** che la **mancata proposizione dell'appello incidentale** dell'Ufficio avverso la sentenza di primo grado che aveva rigettato nel merito la domanda di rimborso della contribuente, senza pronunciarsi espressamente sulla relativa tempestività, **avesse determinato la formazione di un giudicato implicito su tale tempestività**.

Infine, con riferimento all'**eccezione** di decadenza della contribuente **ex art. 38 del D.P.R. n.602/973**, la Suprema Corte ha ritenuto che la stessa risultasse **superata** dal rilievo che, fuori dall'ipotesi del giudicato interno detta "**decadenza è rilevabile d'ufficio anche in grado di appello**" in quanto "*la decadenza stabilita dalle leggi fiscali in favore dell'Amministrazione finanziaria per il mancato rispetto dei termini fissati per richiedere il rimborso di un tributo indebitamente versato attiene a situazioni indisponibili, determinate dall'esigenza di **assicurare la stabilità delle entrate tributarie entro un periodo di tempo definito***". Pertanto in tema di contenzioso tributario, ove il giudice di primo grado non si sia pronunciato sull'eccezione di decadenza del contribuente dal diritto al rimborso di un tributo indebitamente versato, il giudice d'appello è tenuto a prendere in esame l'eccezione medesima ed a pronunciarsi su di essa anche se l'amministrazione finanziaria appellata, vittoriosa in prime cure, non l'abbia riproposta, **non applicandosi alle questioni rilevabili d'ufficio la disposizione di cui all'art. 346 c.p.c.** (secondo cui "*Le domande e le eccezioni non accolte nella sentenza di primo grado che non sono espressamente riproposte in appello si intendono rinunciate*").