

CONTENZIOSO

Ricorso in Cassazione per violazione di circolari dell'Amministrazione finanziaria

di Angelo Ginex

Seminario di specializzazione

Riforma fiscale: le novità del contenzioso

Gestire il nuovo contenzioso, come delineato dal D.Lgs. 220/2023

Scopri di più

Le **sentenze** pronunciate dalle **Corti di giustizia tributaria di secondo grado** sono **impugnabili** innanzi alla **Corte di cassazione** ai sensi dell'[articolo 62, D.Lgs. 546/1992](#), il quale prevede la proponibilità del ricorso per tutti i “**motivi**” elencati nell'[articolo 360 c.p.c.](#) e l'applicabilità delle norme del codice di procedura civile.

In via generale, la disciplina del **ricorso per cassazione** in materia tributaria non diverge da quella ordinaria, salvo talune **peculiarità**. La suprema Corte è un giudice la cui **funzione** fondamentale è quella “**nomofilattica**”, per cui non può, di regola, decidere la causa nel **merito**. Essa può solo **annullare** la sentenza e **rinvviare** la causa al **giudice di merito**, oppure può **cassare senza rinvio** la pronuncia gravata. La decisione nel merito costituisce un'eccezione.

Con specifico riferimento ai “**motivi**” di impugnazione, occorre evidenziare che il **ricorso per cassazione** è un **mezzo di impugnazione a critica vincolata**, in quanto esso è proponibile soltanto per i motivi di ricorso tassativamente previsti dall'[articolo 360, comma 1, c.p.c.](#) Si tratta cioè di:

- motivi attinenti alla **giurisdizione**;
- **violazione** delle norme sulla **competenza**, quando non è prescritto il regolamento di competenza;
- **violazione e falsa applicazione di norme di diritto** e dei contratti e accordi collettivi nazionali di lavoro;
- **nullità** della **sentenza** o del **procedimento**;
- **omesso esame** circa un **fatto decisivo** per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti.

I **motivi sub 1), 2), 4) e 5)**, vengono definiti “**errores in procedendo**” (vizi di attività); in questo caso, la Corte di cassazione è anche **giudice del fatto (processuale)** e, quindi, può esaminare direttamente gli **atti di causa**, fermo restando la puntuale indicazione, da parte del ricorrente, del fatto processuale di cui chiede il riesame.

Il **motivo sub 3)** configura invece un **“error in iudicando”** (vizio di giudizio), ovvero l’errore in cui è incorso il giudice nel **giudizio di diritto**, e più precisamente nella **individuazione e applicazione** delle **norme** che regolano il **rapporto giuridico dedotto in giudizio**.

Secondo quanto chiarito dalla **giurisprudenza di legittimità (Cassazione n. 7155/2017)**, il ricorso in Cassazione è **inammissibile** *“quando il provvedimento impugnato ha deciso le questioni di diritto in modo conforme alla giurisprudenza della Corte e l’esame dei motivi non offre elementi per confermare o mutare l’orientamento della stessa”*, nonché *“quando è manifestamente infondata la censura relativa alla violazione dei principi regolatori del giusto processo”*.

È stato altresì precisato che, se nella **rubrica del motivo** risulta **erroneamente indicata** una **norma diversa** da quella di cui, nello svolgimento del motivo, si assume la **violazione**, il ricorso per cassazione **non è inammissibile**, sempreché la corretta **qualificazione giuridica** del vizio denunciato possa essere desunta dal contenuto della censura (**Cassazione n. 28542/2019; Cassazione n. 19816/2021**).

In tale contesto, poi, è d’uopo sottolineare che la **“violazione e falsa applicazione di norme di diritto”** sta a significare **errore** nella **individuazione, interpretazione o applicazione** della **norma relativa al caso concreto**, motivo di ricorso che più degli altri permette alla Corte di cassazione di assolvere alla **funzione nomofilattica**, assicurando l’**uniforme interpretazione** della legge, ex **articolo 65, R.D. 12/1941**.

Al riguardo, occorre sottolineare che la **violazione di circolari** emanate dall’Amministrazione finanziaria **non** può mai costituire **motivo di ricorso** per cassazione sotto il profilo della **violazione di legge**, in quanto esse **non** contengono **norme di diritto**, bensì **disposizioni di indirizzo uniforme interno** all’amministrazione da cui promanano (**Cassazione n. 1335/2024**).

Ciò, sulla base della considerazione per la quale le suindicate **caratteristiche** evidenziano la natura di **meri atti amministrativi non provvedimentali** degli stessi e, al tempo stesso, escludono che esse possano fondare **posizioni di diritto soggettivo** in capo a **soggetti esterni** alla stessa amministrazione. A questa regola non sfuggono le **circolari dell’Amministrazione finanziaria**, le quali **non vincolano né i contribuenti né i giudici**, così da risultare, appunto, anch’esse **esenti dal controllo di legittimità**.

Quest’ultima **doglianza**, per quanto *prima facie* possa apparire **“banale e scontata”**, è stata prospettata più volte innanzi alla suprema Corte, per cui è importante sapere come difendersi.

Secondo l’Amministrazione finanziaria, la **violazione di legge** a fondamento del **ricorso per cassazione** può anche concernere la **violazione** di una propria **circolare**. Tuttavia, è abbastanza evidente che tale assunto è assolutamente errato in quanto, come confermato dalla **richiamata giurisprudenza** (in senso conforme **Cassazione n. 16612/2008; Cassazione n. 11449/2005**), la **violazione di documenti di prassi non** può costituire **motivo di ricorso in Cassazione** sotto il profilo della **violazione di legge**, trattandosi di atti che (banalmente) **non** contengono **norme di diritto**.

