

# IL CONFINE TRA GIUDIZIO DI LEGITTIMITÀ E RIVALUTAZIONE DEL MERITO NEL PROCESSO TRIBUTARIO

di Maurizio Villani e Federica Attanasi

Il presente contributo esamina l'**ordinanza della Corte di Cassazione, Sezione TRI, n. 10807 del 23 aprile 2026** con cui i giudici di legittimità si sono soffermati su tre questioni centrali del processo tributario: il principio di libera valutazione delle prove, l'utilizzabilità della prova atipica e il progressivo ridimensionamento del controllo di legittimità sulle valutazioni di fatto operate dal giudice di merito.

L'ordinanza in commento valorizza, di fatto, il principio della libertà dei mezzi di prova, escludendo l'esistenza di un valore legale predeterminato degli elementi probatori e riconoscendo anche agli atti di notorietà una potenziale efficacia dimostrativa.

Tale apertura, tuttavia, si accompagna a una significativa delimitazione del sindacato di legittimità, poiché, come chiarito dalla Suprema Corte, la verifica circa la sufficienza e l'attendibilità della prova resta integralmente rimessa al giudice di merito, risultando censurabile in cassazione soltanto nei limiti del cosiddetto "minimo costituzionale" della motivazione.

## 1. CONSIDERAZIONI INTRODUTTIVE

La Corte di cassazione, con l'**ordinanza n. 10807 del 23 aprile 2026**, è tornata a confrontarsi con tre questioni centrali del processo tributario: il principio di libera valutazione delle prove, l'utilizzabilità della prova atipica e il progressivo ridimensionamento del controllo di legittimità sulle valutazioni di fatto operate dal giudice di merito.

La suddetta decisione si colloca nel solco di un orientamento ormai consolidato che tende da un lato, a **valorizzare il carattere non rigidamente tipizzato del sistema probatorio tributario** e, dall'altro, a **delimitare in modo sempre più rigoroso l'accesso al giudizio di cassazione quando le censure, pur formalmente prospettate dal ricorrente come violazioni di legge, mirano in realtà a ottenere una rivalutazione del materiale istruttorio**.

In altri termini, la pronuncia si allinea alla giurisprudenza precedente che appare favorevole al contribuente sotto il profilo probatorio, ma al tempo stesso rafforza la tendenza della Suprema Corte a restringere l'accesso effettivo al controllo di legittimità sulle valutazioni di merito, così stabilendo un vero e proprio "confine" insuperabile tra giudizio di legittimità e rivalutazione del merito nel processo tributario.

## 2. IL CASO

La controversia trae origine da un avviso di accertamento emesso nei confronti di una società operante nel commercio di autoveicoli, con il quale l'Amministrazione finanziaria contestava plurime riprese: ricavi non contabilizzati, sopravvenienze attive, indeducibilità di costi e irregolarità relative ad apporti finanziari dei soci.

Specificamente, i rilievi mossi alla società erano relativi:

- ad un trasferimento effettuato nel 2004, con scrittura privata autenticata, di un'autovettura fatturata nell'anno 2005, il cui ricavo non risultava imputato per competenza nell'esercizio 2004;
- a ricavi non fatturati, non contabilizzati e non dichiarati, riferibili ad anticipazioni dei soci di pari importo, effettuate per cassa, che l'ufficio riteneva non fossero il frutto di ricchezze personali dei soci stessi, bensì riconducibili a transazioni commerciali sottratte al fisco;
- a una presunta sopravvenienza attiva scaturente da un debito fittizio della società verso i soci, alimentato da "anticipazioni soci" effettuate negli anni precedenti, che l'ufficio riteneva non fossero veritiere;
- a costi indeducibili per difetto di competenza o inerenza;
- a maggiori ricavi accertati.

Conseguentemente, l'ufficio procedeva a riprese fiscali nei confronti dei soci in relazione all'anno d'imposta 2004.

Orbene, la società contribuente e i soci, proponevano impugnazione dinanzi alla C.T.P. di Taranto, che accoglieva in parte il ricorso proposto dalla società, mentre con diversa sentenza annullava gli avvisi di accertamento impugnati dai soci.

La C.T.R. territoriale, previa riunione degli appelli dell'Agenzia delle Entrate e della società, riformava in parte le sentenze di primo grado, riducendo notevolmente il maggiore reddito della società e i maggiori redditi imputati ai soci.

In altri termini, sia il giudice tributario di primo grado sia quello di appello accoglievano le difese del contribuente, valorizzando il quadro probatorio emergente dagli atti.

Avverso la sentenza d'appello, l'Agenzia delle Entrate proponeva ricorso per cassazione, affidato a quattro motivi, di fatto strutturati con lo scopo di contestare la valutazione del materiale probatorio operata dal giudice di merito.

La società e i soci resistevano con controricorso.

Orbene, la Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 10807 del 23 aprile 2026, ha rigettato il ricorso proposto dall'Ufficio, dichiarandolo inammissibile e confermando le tesi difensive dei contribuenti assistiti dall'Avv. Maurizio Villani.

La Suprema Corte ha, infatti, rilevato come le doglianze dell'Amministrazione fossero in realtà dirette a censurare l'apprezzamento delle risultanze probatorie effettuato dal giudice di merito e come tanto costituisse, di fatto, un giudizio insindacabile in sede di legittimità.

### 3. LA MOTIVAZIONE DELLA PRONUNCIA

Come sopra accennato, secondo la prospettazione dell'Agenzia delle Entrate, la società contribuente avrebbe errato nell'imputazione temporale dei componenti di reddito e, al contempo, non avrebbe adeguatamente provato la natura delle disponibilità finanziarie dei soci; da ciò l'Ufficio ha ritenuto opportuno, seppur formalmente prospettando violazioni di legge, contestare anche in sede di legittimità la valutazione del materiale probatorio operata dai giudici di primo e secondo grado.

Più in dettaglio, con il **primo motivo di ricorso**, rubricato «*Articolo 360, primo comma, n. 3, c.p.c. – violazione e falsa applicazione di norme di diritto: articolo 109 del D.P.R. n. 917/1986 (TUIR)*», l'Agenzia delle Entrate ha censurato la decisione dei giudici d'appello nella parte in cui avevano ritenuto che l'autovettura trasferita dalla società, fosse stata consegnata nel 2005. Secondo l'Ufficio, la CTR non avrebbe considerato che la consegna del veicolo era già avvenuta nel 2004 e che soltanto successivamente, a seguito di una permuta, la vendita si sarebbe perfezionata nel 2005.

**La Suprema Corte ha dichiarato il motivo inammissibile, rilevando come, dietro la formale deduzione di una violazione di legge, l'Amministrazione finanziaria mirasse in realtà a sovvertire l'accertamento in fatto operato dal giudice di merito con riferimento al momento della consegna dell'autovettura e, conseguentemente, all'anno di imputazione del relativo ricavo.** Sul punto, la Corte ha osservato che:

*<< Pur denunciando una violazione di norme di legge, l'Agenzia tenta di sovvertire il giudizio di fatto espresso dal giudice di appello relativo al momento della consegna della vettura in questione e dunque all'anno di imputazione del ricavo della relativa vendita. Il giudice di appello ha accertato che la consegna della vettura a titolo di vendita era stata effettuata nel 2005. Si tratta di un giudizio di fatto insindacabile in questa sede.>>*

Con il **secondo motivo di ricorso**, rubricato «*Articolo 360, primo comma, n. 3, c.p.c. – violazione e falsa applicazione dell'art. 7, comma 4, del D.Lgs. n. 546/1992, dell'art.*

115 c.p.c. e dell'art. 2697 c.c.», l'Agenzia delle Entrate ha lamentato che i giudici di appello, in relazione al recupero a tassazione degli importi riconducibili agli apporti dei soci, avessero ridotto l'ammontare imponibile sulla base di meri atti di notorietà.

Secondo l'Ufficio, la provvista necessaria alle anticipazioni effettuate in favore della società sarebbe stata giustificata esclusivamente mediante atti notori, privi (a suo avviso) di efficacia probatoria; in altri termini, la società non avrebbe fornito adeguata prova documentale dell'infondatezza della pretesa tributaria.

Anche tale censura è stata dichiarata inammissibile dalla Corte di cassazione, la quale ha ritenuto che il motivo fosse diretto, in realtà, a contestare il *quomodo* della valutazione delle prove compiuta dal giudice di merito. La Suprema Corte ha, infatti, affermato che:

*<< Ai sensi dell'art. 116 c.p.c., valido anche per il giudizio tributario, "il giudice deve valutare le prove secondo il suo prudente apprezzamento, salvo che la legge disponga altrimenti".*

*Ne consegue che, salvo particolari norme di legge, nel nostro ordinamento vige il principio della libertà delle prove, nel senso che non esiste un valore inferenziale precostituito rispetto ai mezzi di prova previsti dall'ordinamento processuale e che, dunque, tutti i mezzi di prova previsti possono essere valutati dal giudice, potendo tutti concorrere alla formazione della sua decisione.*

*Orbene, tra le prove documentali liberamente valutabili anche da parte del giudice tributario (art. 7 del D.Lgs. n. 546 del 1992) rientrano anche gli atti notori (Cass., Sez. L, Sentenza n. 7107 del 20/07/1998, Rv. 517360 - 01), sicché la valutazione delle prove si riflette, poi, nella motivazione della decisione, che è censurabile solo nel caso in cui essa non soddisfi il "minimo costituzionale" (Sez. U, Sentenza n. 8053 del 07/04/2014, Rv. 629830 - 01).*

*Nel caso di specie, l'Agenzia non censura la sentenza impugnata sotto il profilo della carenza della motivazione, ma si duole unicamente, ed inammissibilmente, del modo in cui i giudici di appello hanno valutato le prove prodotte dinanzi ad essi.>>*

Il profilo centrale dell'ordinanza n. 10807/2026 in commento risiede, dunque, proprio nella **riaffermazione del principio secondo cui la violazione dell'art. 116 c.p.c. non può essere invocata quale strumento per censurare il libero apprezzamento delle prove compiuto dal giudice di merito**. La Corte di cassazione ha ribadito, infatti, che il giudizio di legittimità non consente una rilettura delle risultanze istruttorie né una diversa ponderazione del materiale probatorio acquisito al processo, salvo l'ipotesi in cui il giudice abbia attribuito efficacia legale a prove che ne sono prive ovvero abbia disatteso prove legali vincolanti.

L'ordinanza in commento valorizza, pertanto, il principio della **libertà dei mezzi di prova, escludendo l'esistenza di un valore legale predeterminato degli elementi probatori e riconoscendo anche agli atti di notorietà una potenziale efficacia dimostrativa.**

Con il **terzo motivo di ricorso**, rubricato «*Articolo 360, primo comma, n. 3, c.p.c. – violazione e falsa applicazione dell'art. 2909 c.c.*», l'Agenzia delle Entrate ha censurato la sentenza d'appello nella parte in cui affermava che «...*relativamente all'importo di euro 147.571 per i maggiori ricavi accertati l'ufficio nulla dice, per cui la decisione di prime cure resta cosa giudicata...*».

In particolare, l'Amministrazione finanziaria sosteneva che la somma indicata costituisse il risultato della sommatoria di ulteriori importi imputati a maggiori ricavi nell'avviso di accertamento e che tali poste fossero state ritualmente devolute al giudice di appello.

Anche tale motivo è stato dichiarato inammissibile in quanto **generico e privo del necessario requisito di specificità.** La Corte ha rilevato che:

*<< Esso manca di specificità, limitandosi ad affermare che l'importo ritenuto giustificato dai giudici di appello ed oggetto di acquiescenza da parte dell'Agenzia in sede di appello della sentenza di primo grado sarebbe risultato dalla somma di altri importi imputati a reddito e devoluti alla cognizione del giudice di appello, senza tuttavia mettere questa Corte in grado di valutare direttamente ed esattamente l'origine degli importi recuperati a tassazione, l'esatta composizione degli stessi, quelli esclusi dalla sentenza di primo grado e quelli fatti oggetto dell'atto di appello.>>*

Parimenti inammissibile è stato ritenuto il **quarto motivo di ricorso**, rubricato «*Articolo 360, primo comma, n. 3, c.p.c. – violazione e falsa applicazione dell'art. 109 del D.P.R. n. 917/1986 (TUIR)*». In tale censura, l'Agenzia delle Entrate ha contestato la decisione impugnata nella parte in cui aveva ritenuto deducibili determinati costi in asserito contrasto con il principio di competenza.

La Suprema Corte ha, tuttavia, ritenuto il motivo **carente di specificità, meramente assertivo e privo di adeguata argomentazione.**

Orbene, alla luce di quanto chiarito, può ritenersi che la pronuncia sembra articolarsi attorno ad alcuni fondamentali assi interpretativi. In primo luogo, essa conferma **l'esigenza di tracciare con rigore i confini del giudizio di cassazione, evitando che esso si trasformi in un improprio terzo grado di merito.** In tale prospettiva, **il ricorso per cassazione deve ritenersi inammissibile ogniqualvolta, sotto l'apparente deduzione di una violazione di legge, il ricorrente miri in realtà a contestare l'accertamento dei fatti o la valutazione delle prove compiuta dal giudice di merito.**

La decisione insiste, dunque, su una separazione netta, rigida, che consente di dichiarare inammissibile qualsiasi motivo che, sotto la veste della violazione di legge, tenda a rimettere in discussione l'accertamento compiuto dal giudice di merito

A tale principio si affiancano **ulteriori corollari di particolare rilievo sistematico.**

La Corte ribadisce, infatti, che **la valutazione delle prove è riservata al giudice di merito ai sensi dell'art. 116 c.p.c., nell'ambito del principio del libero convincimento. In ambito tributario, inoltre, l'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992 consente al giudice di attribuire rilevanza a tutti i mezzi di prova ritualmente acquisiti, inclusi gli atti di notorietà, che possono concorrere alla formazione del convincimento del giudicante e restano soggetti a libera valutazione.**

La pronuncia riafferma, altresì, che il controllo esercitabile dalla Corte di cassazione sulla motivazione della sentenza impugnata è ormai circoscritto alla **verifica del rispetto del cosiddetto "minimo costituzionale", con conseguente sindacabilità soltanto delle ipotesi di motivazione inesistente, meramente apparente o radicalmente incomprensibile.**

Da ultimo, **l'ordinanza richiama indirettamente i requisiti di specificità, autosufficienza e completezza del ricorso per cassazione, evidenziando come censure generiche, assertive o prive di adeguata articolazione argomentativa siano inevitabilmente destinate a una declaratoria di inammissibilità.**

#### 4. OSSERVAZIONI CONCLUSIVE

Alla luce delle considerazioni che precedono, emerge come con l'ordinanza del 23 aprile 2026 n. 10807, i giudici di legittimità abbiano inteso soffermati su quattro questioni centrali del processo tributario:

- il principio di libera valutazione delle prove;
- l'utilizzabilità della prova atipica (e, segnatamente, degli atti di notorietà);
- il progressivo ridimensionamento del controllo di legittimità sulle valutazioni di fatto operate dal giudice di merito;
- l'inammissibilità di censure generiche, assertive o prive di adeguata articolazione argomentativa.

L'ordinanza si presta a essere letta come una riaffermazione sistemica della funzione nomofilattica della giurisdizione di legittimità, nonché come un momento di

consolidamento di un orientamento interpretativo volto a escludere dal terzo grado di giudizio ogni questione che, anche indirettamente, implichi una ricostruzione del fatto. La pronuncia si colloca nel solco di un orientamento ormai consolidato della giurisprudenza di legittimità, volto a delimitare in termini rigorosi l'ambito del controllo esercitabile dalla Corte di cassazione sulle risultanze istruttorie e sulle valutazioni probatorie compiute nei gradi di merito.

In tale prospettiva, l'ordinanza si presta a essere letta quale ulteriore **riaffermazione della funzione nomofilattica del giudizio di cassazione e, al contempo, quale conferma di un'impostazione interpretativa tesa a eliminare dal perimetro del sindacato di legittimità ogni questione che, anche solo indirettamente, implichi una rivalutazione del fatto.**

La decisione ribadisce, infatti, la **centralità del principio del libero convincimento del giudice**, di cui all'art. 116 c.p.c., evidenziando come il **controllo esercitabile in sede di legittimità sulla motivazione risulti ormai circoscritto alla verifica del rispetto del c.d. "minimo costituzionale"**, secondo l'elaborazione consolidatasi a seguito della riformulazione dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c.

In questa direzione, la pronuncia insiste sulla netta distinzione tra violazione di legge e contestazione dell'accertamento fattuale, ritenendo inammissibili quei motivi di ricorso che, pur formalmente prospettati ai sensi dell'art. 360 c.p.c., mirino in realtà a sollecitare una rivalutazione del materiale probatorio acquisito in giudizio.

Particolarmente significativa appare, inoltre, **l'affermazione relativa alla possibilità di utilizzare anche gli atti di notorietà quali elementi concorrenti alla formazione del convincimento del giudice tributario.** Tale approdo interpretativo, se da un lato amplia il novero degli strumenti utilizzabili ai fini della decisione, dall'altro accentua la discrezionalità valutativa del giudice di merito, rendendola, di fatto, sempre meno permeabile al controllo della Corte di cassazione.

L'ordinanza richiama, altresì, in via indiretta, **i requisiti di specificità, autosufficienza e completezza del ricorso per cassazione, evidenziando come doglianze generiche, assertive o carenti di adeguato sviluppo argomentativo siano inevitabilmente destinate a una declaratoria di inammissibilità.**

La pronuncia assume, pertanto, rilievo non soltanto sul piano strettamente processuale, ma anche sotto il profilo sistematico, nella misura in cui conferma una concezione del giudizio di legittimità sempre più orientata alla tutela dell'uniforme interpretazione del

diritto, piuttosto che al riesame delle risultanze fattuali accertate nei precedenti gradi di giudizio.

**Lecce, 20 maggio 2026**

**Avv. Maurizio Villani**

**Avv. Federica Attanasi**

**Avvocato Tributarista in Lecce  
Patrocinante in Cassazione  
[www.studiotributariovillani.it](http://www.studiotributariovillani.it)  
E-mail: [avvocato@studiotributariovillani.it](mailto:avvocato@studiotributariovillani.it)  
Pec: [avv.maurizio.villani@pec.studiotributariovillani.it](mailto:avv.maurizio.villani@pec.studiotributariovillani.it)**