La Nuova Procedura Civile
Direttore Scientifico: Luigi Viola
***Rivista scientifica di Diritto Processuale Civile***
ISSN 2281-8693
Pubblicazione del 18.11.2026
*La Nuova Procedura Civile, 4, 2026*
www.lanuovaproceduracivile.com
ANNO XIV

Centro Studi
Diritto Avanzato
EDIZIONI
www.dirittoavanzato.it

Comitato scientifico:
*Simone **ALECCI** (Magistrato) - Elisabetta **BERTACCHINI** (Professore ordinario di diritto commerciale, già Preside Facoltà Giurisprudenza)- Mauro **BOVE** (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Giuseppe **BUFFONE** (Magistrato addetto alla direzione generale della giustizia civile presso il Ministero della Giustizia) – Tiziana **CARADONIO** (Magistrato) - Costanzo Mario **CEA** (Magistrato, già Presidente di sezione) - Paolo **CENDON †** (Professore ordinario di diritto privato) - Gianmarco **CESARI** † (Avvocato cassazionista dell'associazione Familiari e Vittime della strada, titolare dello Studio legale Cesari in Roma) - Caterina **CHIARAVALLOTI** (Presidente di Corte di Appello) - Bona **CIACCIA** (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Leonardo **CIRCELLI** (Magistrato, assistente di studio alla Corte Costituzionale) - Vittorio **CORASANITI** (Magistrato, ufficio studi del C.S.M.) – Mirella **DELIA** (Magistrato addetto all'Ufficio legislativo del Ministero della Giustizia) - Lorenzo **DELLI PRISCOLI** (Consigliere Suprema Corte di Cassazione) -* Paolo **DI MARZIO** *(Consigliere Suprema Corte di Cassazione) - Francesco **ELEFANTE** (Magistrato T.A.R.) - Annamaria **FASANO** (Consigliere di Stato) - Cosimo **FERRI** (già Magistrato, già Sottosegretario di Stato alla Giustizia) – Francesco **FIMMANO'** (Professore ordinario di diritto commerciale, Direttore scientifico Università) - Eugenio **FORGILLO** (Presidente di Tribunale) – Lucilla **GATT** (Professore ordinario di diritto privato) - Andrea **GIORDANO** (Magistrato della Corte dei Conti) – Mariacarla **GIORGETTI** (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Giusi **IANNI** (Magistrato) - Francesco **LUPIA** (Magistrato) - Giuseppe **MARSEGLIA** (Consigliere di Corte d'Appello) – Roberto **MARTINO** (Professore ordinario di diritto processuale civile, Preside Facoltà Giurisprudenza) – Francesca **MITE** (Professore Associato di diritto privato) - Francesca **PROIETTI** (Magistrato) – Serafino **RUSCICA** (Consigliere parlamentare presso il Senato della Repubblica) - Piero **SANDULLI** (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Stefano **SCHIRO'** (già Presidente del Tribunale Superiore delle Acque pubbliche) - Bruno **SPAGNA MUSSO** (già Consigliere di Cassazione ed assistente di studio alla Corte Costituzionale) - Paolo **SPAZIANI** (Magistrato dell'Ufficio del Massimario della Corte Suprema di Cassazione) – Antonella **STILO** (Magistrato, Presidente di sezione) – Antonio **URICCHIO** (Professore ordinario di diritto tributario, già Magnifico Rettore, Presidente Anvur) - Antonio **VALITUTTI** (già Presidente di Sezione presso la Suprema Corte di Cassazione) - Alessio **ZACCARIA** † (Professore ordinario di diritto privato, già componente laico C.S.M.).*

# *Standard probatorio in ambito tributario: sì all'annullamento dell'avviso di accertamento se l'Ufficio si limiti a mera adesione acritica alle risultanze del processo verbale della Guardia di Finanza*

*In tema di processo tributario, alla luce dell'art. 7, comma 5-bis, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (che attribuisce all'Amministrazione finanziaria l'onere di provare in giudizio le violazioni contestate e impone al giudice di fondare la decisione sugli elementi di prova emergenti nel processo, con conseguente annullamento dell'atto impositivo in caso di prova mancante, contraddittoria o insufficiente), è legittimo l'annullamento dell'avviso di accertamento qualora, a fronte delle specifiche contestazioni sollevate dal contribuente in ordine alla ripresa a tassazione di operazioni soggette al regime del reverse charge di cui all'art. 17 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, l'Ufficio si limiti a una mera adesione acritica alle risultanze del processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza, senza fornire autonomi e puntuali elementi probatori idonei a dimostrare, in modo circostanziato e coerente con la normativa sostanziale, la fondatezza della pretesa impositiva e delle correlate sanzioni, non potendo il rinvio per relationem supplire al difetto di motivazione probatoria in sede contenziosa.*

www.lanuovaproceduracivile.com

*Sul tema dello standard probatorio in ambito tributario, si vedano:*
*-Standard probatorio in ambito tributario: se c'è contraddizione, sì all'annullamento (La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di LECCE Sezione 4, sentenza del 24.8.2026);*
*-Standard probatorio in ambito tributario: prova circostanziata, puntuale e pertinente ( Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di COSENZA Sezione 6, sentenza del 22.4.2026);*
*-Standard probatorio in ambito tributario: è stato innalzato nel 2024* (Corte di Giustizia Tributaria di primo grado, Sassari, Sentenza n. 396 del 10.8.2026).

***La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di TRENTO Sezione 1, sentenza del 15.4.2026, n. 137***

*...omissis...*
*SVOLGIMENTO DEL PROCESSO.....*
*Lamenta la contribuente l'illegittimità dei 3 avvisi impugnati per violazione dell'art. 6-bis L. 212/2000, per mancanza di preventivo contraddittorio informato ed effettivo, in quanto sarebbero stati emessi in deroga all'art. 6bis comma 1 della Legge 212/2000, e quindi omettendo totalmente la fase del contraddittorio preventivo ed informato;* ***nullità per violazione dell'art. 7 L. 212/2000 per difetto e/o inesistenza di motivazione, con riferimento ai 2 accertamenti inerenti gli esercizi 2020 e 2021 ed in quanto gli stessi risulterebbero motivati unicamente per relationem al PVC, redatto dalla Guardia di Finanza di Trento****; errata riqualificazione delle cauzioni incassate, come ricavi di esercizio, in relazione agli avvisi di accertamento relativi agli anni 2020 e 2021; insussistenza della fattispecie di provento illecito in relazione agli avvisi di accertamento relativi agli anni 2020 e 2021 ed omessa motivazione; errata ricostruzione dei ricavi, dei costi e quindi delle maggiori imposte dirette ed indirette accertate. Si è costituita l'Agenzia delle entrate depositando controdeduzioni in data 19/12/2025, chiedendo il rigetto del ricorso nel merito, in quanto infondato in fatto ed in diritto con vittoria delle spese di lite. Il 23/1/2026 la contribuente ha depositato memorie scritte insistendo per l'accoglimento del ricorso. All'udienza pubblica del 5/2/2026 la decisione della causa è stata riservata.*
*MOTIVI DELLA DECISIONE*
*1) con il primo motivo di ricorso è dedotta la violazione dell'art. 6-bis L. 212/2000, per mancanza di preventivo contraddittorio informato ed effettivo, in quanto sarebbero stati emessi in deroga all'art. 6bis comma 1 della Legge 212/2000, e quindi omettendo totalmente la fase del contraddittorio preventivo ed informato. Il motivo è infondato. Il comma 2 dell'art.6-bis dello Statuto del contribuente stabilisce che non sussiste il diritto al contraddittorio ai sensi del presente articolo per gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, nonché per i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione. Ritiene il Collegio che la liquidazione giudiziale della società a seguito di Sentenza del Tribunale di Trento n.12/2025 pubbl. il 07/04/2025 – Rep. N.14/2025 del 07/04/2025, nonché la mancata presentazione da parte della stessa società delle dichiarazioni fiscali per gli anni di imposta 2022 e 2023 pur in presenza di operazioni attive effettuate, come risultanti dal P.V. C. della Guardia di Finanza, giustifichino l'applicazione della disposizione derogatoria surriferita, con la conseguenza che non esisteva un obbligo di contraddittorio preventivo che l'Amministrazione finanziaria doveva attivare prima della emissione degli atti tributari per cui è causa.*
** 2) con il secondo motivo di ricorso la ricorrente lamenta come gli avvisi impugnati per gli anni 2020 e 2021 in quanto gli stessi risultano motivati unicamente per relationem al PVC, redatto dalla Guardia di Finanza di Trento,* ***spesso semplicemente con formule di stile e/o con semplici richiami brevi e sommari ad estratti del PVC, senza alcuna autonoma valutazione e/o analisi critica delle conclusioni a cui è giunta la GdF.*** *Il motivo è infondato e va reietto, posto che in tema di accertamento, l'obbligo di motivazione degli atti impositivi, come disciplinato dall'art. 7 della l. n. 212 del 2000 e dall'art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973, notificati all'amministratore, è soddisfatto mediante rinvio per relationem al processo verbale di accertamento riguardante i maggiori redditi percepiti dalla società (Cass. Civ., Sez.V, 6 marzo 2025, ord.5930)* ***e che la motivazione per relationem, con rinvio alle conclusioni contenute nel verbale redatto dalla Guardia di Finanza dell'esercizio dei poteri di polizia tributaria, non è illegittima, per mancanza di autonoma valutazione da parte dell'Ufficio degli elementi da quella acquisiti, significando semplicemente che l'Ufficio stesso, condividendone le conclusioni, ha inteso realizzare una economia di scrittura che, avuto riguardo alla circostanza che si tratta di elementi già noti al***

www.LaNuovaProceduraCivile.com

***contribuente, non arreca alcun pregiudizio al corretto svolgimento del contraddittorio*** *(Cass. Civ., Sez.V, 12 febbraio 2025, n.3610).*

** 3) Con il terzo motivo di ricorso viene lamentato come vi sia stata una errata riqualificazione delle cauzioni incassate, come ricavi di esercizio, in relazione agli avvisi di accertamento relativi agli anni 2020 e 2021. Più precisamente l'Agenzia delle entrate avrebbe ritenuto di poter riqualificare ai fini tributari le cauzioni ricevute da parte dei clienti, sulla base di alcune circostanze di fatto e di diritto, invero non certo univoche o condivisibili. Anche tale motivo non può essere accolto. Come evidenziato dalla Guardia di Finanza nel PVC, la società "avendo l'autonoma disponibilità delle cauzioni", le ha utilizzate in modo incompatibile con il titolo e le ragioni che ne giustificassero il possesso, in quanto il deposito cauzionale veniva utilizzato per scopi difformi dalla sua natura civilistica e nemmeno qualificabile come caparra (cfr. pag. 17 del PVC). In senso contrario alcuna prova è stata fornita dalla ricorrente, dovendosi, quindi, ritenere accertato che la società ha usato le somme acquisite quali cauzioni per la gestione aziendale, come dichiarato dal Nominativo_1 ai clienti mediante e-mail, rendendo la natura di tali somme affini a dei veri e propri acconti e, di fatto, componenti assoggettabili a Iva. In sede di controllo è emerso che, nel corso del biennio 2020-2021, sul conto corrente della società è stato complessivamente versato l'importo di euro 1.101.028,32 quale "cauzione pratica cessione" dal quale sono state effettuate 19 restituzioni parziali, pari a euro 49.600,00 nel corso dell'anno 2021, cioè per un importo assolutamente esiguo rispetto a quello incassato. Correttamente quindi le somme appaiono riprese a tassazione nel loro importo integrale. Tale ricostruzione rende superfluo l'esame del collegato motivo inerente l'insussistenza della fattispecie di provento illecito in relazione agli avvisi di accertamento relativi agli anni 2020 e 2021, inferendone ulteriore nullità per omessa motivazione, posto che si tratta sempre delle somme trattenute per le cauzioni o depositi, che non sarebbero state restituite laddove il presupposto della tassabilità non è la natura indebita della mancata restituzione ma la loro intrinseca utilizzazione per le esigenze sociali, manifesta vieppiù dalla mancata restituzione ai privati.* *

*4) Con il quarto motivo di ricorso - rubricato sub lettera C) e riferito alla annualità 2022 - la società lamenta l'errata ricostruzione dei ricavi, dei costi e quindi delle maggiori imposte dirette ed indirette accertate. Più specificamente non sarebbe stato considerato che non tutte le fatture annotate nel Registro vendite IVA 2022 erano fatture di vendita a terzi clienti, che creavano effettivo ricavo, perché in detto registro risultano annotate anche le (auto)fatture che riguardano le operazioni in c.d. reverse charge interno (autofatture compensative subappalti e appalti lettere a e a-ter art. 17, comma 6, DPR 633/72) ed esterno (autofatture compensative per operazioni INTRA ed EXTRA UE), che comportano, a fronte di acquisti, obblighi di autofatturazione e registrazione delle autofatture a carico dell'impresa acquirente per la compensazione dell'IVA non esposta in fattura (da cui appunto il reverse charge previsto ai fini antielusivi dalla normativa comunitaria), ma non hanno ad oggetto un valore imponibile ai fini fiscali, in quanto riguardante operazioni neutrali sia ai fini IVA che per le imposte dirette. Inoltre nemmeno il dato relativo agli acquisti del 2022 sarebbe stato ricostruito nel PVC correttamente, in quanto sia la GdF che l'Agenzia delle Entrate, avrebbero riconosciuto il valore complessivo dei soli costi sostenuti dalla Ricorrente_1 Srl nell'esercizio 2022 sulla base del registro IVA acquisti parziale (acquisito in un primo accesso ad ottobre 2022), riportante le fatture ricevute sino al settembre 2022, e quindi senza considerare in alcun modo gli ulteriori effettivi costi sostenuti dalla Ricorrente_1 Srl nell'esercizio e quindi anche nell'ultimo trimestre del 2022. Sul punto l'Amministrazione finanziaria si è limitata in maniera del tutto generica in seno alle proprie controdeduzioni, a dare la disponibilità ad una rivisitazione dell'importo ripreso a tassazione, senza tuttavia illustrare una difesa puntuale e precisa in ordine alle modalità di formazione dell'avviso di accertamento n. T.. emesso ai fini IVA per l'anno di imposta 2022, oggetto del capo di impugnazione qui in esame. La doglianza appare fondata. Scorgendo l'avviso di accertamento n.T2....025 nella parte motiva si da atto unicamente come la società avrebbe esibito i registri IVA, le fatture di acquisto e, parzialmente, quelle di vendita, mentre non sarebbero state prodotte le altre scritture contabili e cioè il libro giornale, quello degli inventari e le scritture ausiliarie. Sulla scorta dell'esame svolto dai verificatori di tali documenti sarebbe quindi emersa una maggiore IVA dovuta, oggetto appunto della contestazione. In realtà esaminando il PVC della Guardia di Finanza datato 27-28 giugno 2024, allegato dall'Agenzia delle entrate alle proprie controdeduzioni, emerge come la ripresa a tassazione per l'anno d'imposta 2022, sia motivata da una mancata riconciliazione delle fatture passive relative a quell'anno (pagg.10 e seguenti) dovuta ad una mancata stampa del registro IVA acquisti 2022, nonché alla mancata riconciliazione delle registrazioni con le liquidazioni IVA*

www.LaNuovaProceduraCivile.com

*incompleta in quanto mancava la comunicazione di liquidazione periodica IVA relativa al quarto trimestre dell'anno. Alcuna illustrazione motivazionale compare in ordine alle modalità di esame della documentazione rinvenuta ed al sistema attraverso il quale si sia proceduta alla indicata ricostruzione di ricavi presunti ed IVA dovuta. Ora è che in tema di IVA per acquisti intracomunitari, la registrazione contabile - mediante il meccanismo del c.d. "reverse charge" - delle fatture in acquisto nel solo registro degli acquisti, senza integrazione dell'imposta, non vale ad escludere la sanzionabilità della violazione, ai sensi dell'art. 6, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997, né a configurare un'ipotesi di minore gravità, la circostanza che l'Amministrazione dispone delle informazioni necessarie per accertare la sussistenza dei requisiti sostanziali legittimanti comunque il diritto alla detrazione, poiché la doppia registrazione della fattura, previa integrazione dell'imposta, persegue lo scopo sostanziale di far di per sé emergere le operazioni imponibili, con contestuale liquidazione dell'imposta dovuta direttamente dal cessionario, rendendo nel contempo possibile l'esperimento dei controlli nei confronti di questo (Cass. Civ., Sez.V, 6 dicembre 2024, ord.31274). Inoltre ai fini della detrazione dell'Iva, ovvero dell'applicazione del meccanismo del c.d. reverse charge, le fatture per prestazioni di servizi, tra le quali rientrano le prestazioni dedotte in un contratto di subappalto, devono contenere l'indicazione dell'entità e della natura degli stessi, nonché la specificazione della data nella quale sono stati effettuati o ultimati e, pertanto, il contribuente che chiede la detrazione dell'Iva ha l'onere di dimostrare che sono state soddisfatte le relative condizioni e l'inerenza delle prestazioni alla propria attività d'impresa, ed ove l'Amministrazione ritenga necessari ulteriori elementi ai fini della valutazione della richiesta, di fornire anche tali elementi (Cass. Civ., Sez.V, 8 febbraio 2025, ord.3225). Inoltre vale il principio per il quale in tema d'IVA, nel caso di estrazione di beni da deposito IVA di cui all'art. 50-bis del d.l. n. 331 del 1993, conv. in l. n. 427 del 1993, con autofatturazione, nel sistema di inversione contabile (c.d. reverse charge) gli obblighi di documentazione sorgono nel momento del compimento dell'operazione imponibile, che, a sua volta, coincide con la detta estrazione, con la conseguente sanzionabilità ai sensi dell'art. 6, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997, della ritardata autofatturazione (e della correlata registrazione), essendo tale disposizione volta a garantire l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare l'evasione d'imposta (Cass. Civ., Sez.V, 17 dicembre 2020, n.28938). Orbene l'applicazione di cotali principi valutativi da parte della Guardia di Finanza che ha eseguito l'accertamento della maggiore IVA a cui sembra rinviare sic ed simpliciter la memoria di costituzione dell'Agenzia delle entrate non pare rispettosa del dettato dell'art.7, comma 5-bis del d. lgs. n.546/1992, secondo il quale* ***l'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato ed il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio, annullando l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni.*** *Sul punto la S.C. ha recentemente ricordato (Cass. Civ., Sez.V, 7 aprile 2026, ord.8626 e 8627) come tale norma non stabilisce un onere probatorio diverso o più gravoso rispetto ai principi già vigenti in materia, ma è coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova, che assegnano all'istruttoria dibattimentale un ruolo centrale (già Cass. n.31878/2022). A questo punto ritiene il Collegio che la prova della fondatezza dell'avviso di accertamento relativo all'anno 2022 sia perlomeno contraddittoria ed insufficiente, non essendosi tentato di ricostruire come e perché si sia giunti da parte degli accertatori alla ricostruzione della indicata mole di maggiori ricavi imponibili a fini IVA, né se, a fronte della contestazione in ordine alla mancata valutazione del meccanismo del reverse charge, fornita dalla ricorrente, vi fosse effettivamente stata tale attività ricostruttiva o meno. In conclusione va quindi annullato il solo avviso di accertamento n.T2A03BS01267/2025 relativo all'anno di imposta 2022 ed a fini IVA e correlate sanzioni. Le spese di lite vanno interamente compensate stante la reciproca soccombenza.*

*P. Q.M.*

*La Corte di Giustizia Tributaria di Primo Grado di Trento, Prima Sezione, definitivamente pronunciando, disattesa ogni contraria istanza, richiesta, eccezione e deduzione, accoglie parzialmente il ricorso ed annulla l'avviso di accertamento n.T2A03BS01267/2025 rigettandolo per il resto.*

*Spese compensate.*

*Così deciso alle camere di consiglio del 5 febbraio, 6 marzo e 14 aprile 2026.*

*Il Presidente estensore Quirino Lorelli*

www.LaNuovaProceduraCivile.com