

Il processo tributario sarebbe cambiato, se solo ce ne accorgessimo^(*)

The tax process would change, if only we realized it

di Alberto Marcheselli – 3 febbraio 2026

Abstract

Il contributo esamina l'evoluzione degli standard probatori nel processo tributario alla luce delle recenti riforme normative, con particolare riferimento all'introduzione dell'art. 7, comma 5-bis, del d.lgs. n. 546/1992. Muovendo dal tema dell'efficacia del giudicato penale nel processo tributario, l'analisi mette in discussione la tradizionale contrapposizione tra prova penale e prova tributaria, verificandone la reale fondatezza normativa. Attraverso l'esame delle diverse categorie di presunzioni, il saggio evidenzia come solo le presunzioni legali costituiscano una differenza strutturale, mentre l'attuale assetto normativo segnala un significativo innalzamento della soglia probatoria e un rafforzamento delle garanzie del contribuente.

Parole chiave: Prova tributaria; standard probatorio; giudicato penale

Abstract

This article analyzes the evolution of evidentiary standards in Italian tax litigation in light of recent legislative reforms, focusing on Article 7(5-bis) of Legislative Decree No. 546/1992. Starting from the issue of the effects of criminal res judicata in tax proceedings, the paper challenges the traditional view of a structural divergence between criminal and tax evidentiary standards. By examining the different categories of presumptions, it argues that only statutory presumptions represent a genuine point of divergence, while the current legal framework indicates a significant increase in the evidentiary threshold and a strengthening of taxpayer safeguards.

Keywords: Tax evidence; evidentiary standard; criminal res judicata

SOMMARIO: 1. La riforma della prova nel processo tributario: una rivoluzione silenziosa. – 2. Giudicato penale e prova tributaria: il problema della diversità degli standard probatori. – 3. La (in)fondatezza normativa dell'argomento della diversità delle prove. – 4. Standard probatori penali e tributari: un disallineamento davvero strutturale? – 5. Presunzioni tributarie e standard probatori: slogan e realtà normativa. – 6. Standardizzazione della motivazione e autonomia della decisione. 7. Presunzioni legali e limiti reali alla comunicabilità dei sistemi. - 8. Verso un riallineamento degli standard probatori nel processo tributario.

1. Il tema che mi è stato affidato è quello della prova e io faccio subito uno *statement* forte, dicendo che stiamo assistendo sul piano normativo a grosse novità. Parafrasando Woody Allen, che diceva “saremmo tutti felici, se solo lo sapessimo”, direi invece, il processo tributario è migliorato, se solo ce ne accorgiamo.

Per entrare nella materia io sceglierei, se fossi un regista cinematografico, un'inquadratura un po' di sbieco, cioè entrerei sull'argomento dal buco della struttura, o dalla botola del solaio.

Cioè, per parlare del tema della prova nel processo tributario, entrerei dal lato apparentemente particolare dell'efficacia del giudicato penale nel processo tributario. Perché?

Perché la riforma che ha introdotto l'efficacia entro certe condizioni del giudicato penale nel processo tributario ha trovato inizialmente un orientamento restrittivo della Cassazione, fondato su due argomenti, uno dei quali non è strettamente pertinente al problema della prova, l'altro invece sì.

Il primo argomento è che l'efficacia del giudicato penale nel processo tributario renderebbe meno efficiente l'accertamento dei tributi. Per la verità il fatto di mescolare lo standard di prova con l'efficienza della riscossione è un po' preoccupante.

Perché è vero che abbiamo bisogno di pronta riscossione del gettito tributario, ma non dovrebbe essere riscosso giustamente?

Tra l'altro, questo debordare della preoccupazione per il gettito non è propria soltanto della materia della prova, ma anche, ad esempio, della materia di sanzioni. Abbiamo sentito dire che le sanzioni non possono essere diminuite per ragioni di gettito, il che sembra “mescolare” quella che è la giustificazione della sanzione, che è punire e con l'effetto della sanzione pecuniaria che far pagare una somma di denaro. Dovrebbe essere banale ricordare che la prova viene prima di stabilire se il tributo è dovuto. Come si fa a dire che la prova è un ostacolo all'accertamento del tributo?

È un po' come dire che i processi sono un ostacolo da carcerazione dei colpevoli.

Ma i processi servono a stabilire chi è colpevole.

2. C'è però un altro argomento che è, dal punto di vista logico, molto solido per ostacolare l'effetto del giudicato penale e questo rimbalza decisamente in tema di prova.

E il ragionamento qual è? Il ragionamento è: ma come fa il giudicato penale a valere nel processo tributario se le prove sono diverse?

Questo è un argomento in sé molto logico: se per condannare un reato ci vuole di più che per accertare un tributo, non è ovviamente giusto che chi ha assolto in sede penale non possa essere accertato debitore di un tributo.

Possiamo anche fare un esempio molto chiaro, di scuola, ma chiarissimo: ipotizziamo che ci siano due gemelli che hanno commesso la stessa evasione fiscale e a loro carico sussista lo stesso carico probatorio. Situazione identica, solo che uno viene processato nel processo penale e l'altro no. Quello che viene processato nel

processo penale viene assolto e, quindi, dovrebbe essere “assolto” anche in sede tributaria.

Tuttavia, quello che “passa” solo nel processo tributario, invece, potrebbe essere condannato in sede tributario. Eppure, la condotta la stessa e le prove sono le stesse. Ci sarebbe una specie di lotteria ed il biglietto di questa lotteria sarebbe farsi processare in dibattimento. Incidentalmente notiamo che è abbastanza curioso perché avremmo degli incentivi a... farsi processare penalmente, che già abbastanza paradossale, e, tra l'altro, farsi processare con il rito più costoso, più complicato, cioè il dibattimento.

In effetti la limitazione della efficacia alla sentenza ai riti dibattimentali, sotto il profilo pratico, probabilmente non è stata la scelta più brillante.

Benissimo, con questo ho detto, sarebbe un argomento molto logico, ma è anche un argomento fondato?

3. Alla sua fondatezza si possono opporre due ostacoli.

Il primo è dire: ma qual è la norma che limita l'effetto del giudicato in presenza di prove diverse?

Il secondo è: ammesso che ci sia, le prove tra il processo tributario e il processo penale sono veramente diverse?

Per quanto riguarda il primo problema e, cioè, se c'è una fonte normativa per escludere l'effetto del giudicato, mi pare che ci sarebbe stata nella norma previgente dell'art. 646 c.p.p., ove è chiaramente scritto che il giudicato penale non si estende se ci sono delle limitazioni alla prova nell'altro processo.

Ma il 654 c.p.p. non serve allo scopo che stiamo cercando perché sconta due indebolimenti.

Il primo, che la limitazione della prova nel processo tributario essenzialmente era la preclusione della prova testimoniale e, dal punto di vista dell'ammissibilità della prova testimoniale una novità c'è stata. Quella scritta è ora ammissibile.

Il secondo è che il problema non è tanto nella pretesa disparità di sistemi probatori. Non è tanto nel fatto che manchino delle prove nel processo tributario, ma che nel processo tributario ce ne sarebbero, in ipotesi, di più. Cioè, si dice, nel processo tributario la prova è più larga o è più lasca, se vogliamo dire così. Questo profilo non è per niente considerato dall'art. 654 c.p.p., che si occupava del caso opposto, cioè il caso in cui il processo extra penale è più restrittivo di quello penale.

In ogni caso poi, l'art. 21-*bis* introdotto dalla riforma dice l'esatto opposto, cioè parla di un'efficacia di giudicato senza alcun riferimento ai limiti probatori, e ciò pare decisivo.

4. Al di là di questo, e andiamo al punto: ma siamo così sicuri che gli standard probatori penalistici e tributario siano così diversi e che possano continuare a essere soprattutto così diversi e così disallineati come si dice normalmente?

Beh, lo so, la giurisprudenza sostiene siano diverse, e tradizionalmente si dice che si contrapporrebbe la regola dell'oltre ogni ragionevole dubbio, propria del penale contro la regola del più probabile che non.

Io sarò antico, userò un metodo superato, ma cerco ai problemi giuridici la risposta nelle norme.

Nelle norme e nel sistema e quindi ricerco velocemente qualche fonte che mi dica che c'è questo diverso standard.

Innanzitutto comincerei a fare qualche ragionamento di sistema e comincerei a dire che già sul piano semantico qualche dubbio c'è. Basti pensare che si chiamano avvisi di "accertamento".

Come può essere *accertato* ciò che ha accompagnato da ragionevoli dubbi? Non è una contraddizione in termini, come dire: questa acqua minerale è pura, ma contiene arsenico, batteri. Se è pura non deve contenerli, se li contiene non è pura.

Oltre che ragioni semantiche ci sono poi ragioni di costituzionali e di sistema. Io certamente posso essere costretto a contribuire in base al principio di solidarietà, ma se c'è il presupposto. Il presupposto deve essere ragionevolmente accertato, e non lo è se è dubbio.

Come si può, poi, equiparare chi ha certamente la ricchezza a chi ce l'ha, forse, con ragionevoli dubbi?

La Cassazione su questo dice: gli standard sono diversi tra tributo e sanzioni tributarie, tutte le sanzioni. Cioè le sanzioni tributarie accertate nel processo tributario vanno accertate come il penale, diciamolo "pane e salame", il tributo no.

Innanzitutto uno potrebbe dire scegliendo, fior da fiore: ma tributo e sanzioni sono effetti collegati alla stessa fattispecie. Se non c'è, non ci può essere l'effetto.

Inoltre, questo vuol dire che, d'ora in poi, nel processo tributario ci sono *due processi*. Un processo penalistico per la sanzione tributaria e un processo un po' misterioso, diverso, per quanto riguarda il tributo, con degli standard diversi.

Ancora, si deve notare che già qui sarebbe comunque una rivoluzione. Perché? Per mia informazione e per quella che è la mia conoscenza, io non ho mai visto un processo e una motivazione tributaria sulle sanzioni tributarie, separata dall'accertamento del tributo e con standard penalistici. Quindi già questo sarebbe un notevole passo avanti, perché, lo sappiamo, nella sentenza la decisione sulla sanzione è abbastanza appiattita sulla debenza del tributo. Anzi, la Cassazione qualche volta dice addirittura una cosa ulteriore: che in materia sanzionatoria tributaria la colpa per le sanzioni, si presumerebbe, con buona pace della presunzione di non colpevolezza.

Anche questo profilo sembra sostanzialmente travolto dalla giurisprudenza appena citata.

5. Ciò detto, questa pretesa a differenza di standard, che fondamento normativo ha?

La tesi diffusa è che debba essere cercata nella materia delle presunzioni.

Ce ne sono di quattro tipi.

Che sono le *presunzioni semplici*, le cosiddette presunzioni semplicissime, le pretese e asserite presunzioni giurisprudenziali e le presunzioni legali.

Vediamo se sono un ostacolo o meglio se sono la ragione di questo preteso differente standard.

Per le presunzioni semplici mi sembra veramente difficile sostenerlo.

Io vado a leggere, io sono come San Tommaso, devo toccare, l'art. 192 c.p.p.

Il codice di procedura penale indica i requisiti degli indizi penalistici, che sono la gravità, precisione e concordanza. Vado a vedere le leggi tributarie, che prevedono la stessa identica triade, che poi tra l'altro è anche la triade civilistica: gravità, precisione e concordanza.

Quindi qui differenza semplicemente non c'è.

Le *presunzioni semplicissime* sono quelle che si applicano nel caso di accertamento induttivo puro e nell'accertamento d'ufficio. Ma anche questo argomento, nonostante sia una cosa che si dice a mo' di slogan, cioè si dice, "ma del tributario ci sono le presunzioni semplicissime" se lo mettiamo a terra si svuota grandemente.

Innanzitutto, perché le presunzioni semplicissime sono eccezionali, cioè riguardano solo i casi dell'accertamento induttivo e dell'accertamento d'ufficio. Si si potrebbe dire, vabbè, ma il penale di solito si fa dove non c'è la dichiarazione o c'è una contabilità inattendibile.

Ma ci sono due ulteriori ostacoli. Il primo è una norma che per il momento è come una specie di sommergibile, entrato nel porto del diritto tributario, senza che nessuno se ne sia ancora accorto. È la norma del comma 5-bis dell'art. 7. La norma introdotta dalla L. n. 130/2022 sarà il comma 5, l'art. 52 del Testo Unico della giustizia, che dice che l'accertamento tributario è annullato se manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente la prova. Se non dimostra in modo circostanziato e puntuale le ragioni oggettive su cui si fonda la pretesa impositiva. A me sembra che questo provare in modo non contraddittorio e sufficiente, in modo circostanziato e puntuale sia abbastanza incompatibile con la sopravvivenza dello standard dell'accertamento induttivo e dell'accertamento d'ufficio. Cioè, qualcuno potrebbe sostenere che la norma del 2022 ha abrogato quelle disposizioni.

Ma possiamo tranquillamente anche far finta di no e dire che invece l'accertamento induttivo e l'accertamento d'ufficio rimangono con i loro standard.

Qui c'è di nuovo un punto che mi sembra dovrebbe essere oggetto di riflessione e, cioè, che quando si fa l'accertamento, qualsiasi accertamento, ci sono *due cose* da fare, uno stabilire l'*an*, se c'è stata un'evasione fiscale, l'altra e stabilire *quanto*. Le norme sull'accertamento induttivo prevedono uno standard differenziato non per stabilire se c'è stata sull'anno dell'evasione fiscale, ma quanta. Cioè, stabiliscono che se ci sono poche informazioni, premesso che deve essere sicuro che si è evaso, si può essere approssimati nello stabilire quanto. Cioè, in terminologia penalistica, lo standard dell'induttivo riguarda il raggiungimento delle soglie, ma non la condotta.

Ma l'intervenuto proscioglimento/assoluzione perché non si è raggiunta la soglia non è oggetto di giudicato, quindi il problema non esiste proprio in radice. Le

presunzioni semplicissime, questa è la tesi che sostengo qui, non sono in alcun modo ostative perché riguardano qualcos'altro.

Restano ancora le presunzioni giurisprudenziali e le presunzioni legali. Abbiamo capito cosa stiamo facendo, stiamo cercando di verificare se il tributario è diverso perché ci sono queste presunzioni.

Per le semplici mi pare non si possa dire perché le norme sono identiche; per le semplicissime, mi pare non si possa dire perché disciplinano una questione che riguarda di quanto dell'imposta. Non è che non è che io posso dire che sia un evasore fiscale anche con una con una valutazione imprecisa e discordante.

6. E le *presunzioni giurisprudenziali*? Tanto che cosa sarebbero. Sarebbero standardizzazioni probatorie di fonte giurisprudenziale. Cioè, se si ripete un certo giudizio, non è più necessario provare certi fatti? Abbiamo tutti in mente l'esempio dell'evasione dei soci rispetto alla società a ristretta base. E si dice, dato che tante volte si è accertato che i soci hanno evaso in una società ristretta base, non è più necessario dimostrare che i soci vadano quando evade la società.

Dico subito che già nel passato questa soluzione mi sembrava molto discutibile, perché mi sembra che confonda due cose diversissime: la motivazione e la decisione. Una questione è se si possa standardizzare la motivazione: io casi simili, decisi in modo simile, li posso motivare in modo simile. Una cosa completamente diversa è chiedersi: ma se si presentano casi simili sono obbligato, c'è una regola, si crea una regola, per cui devo decidere allo stesso modo?

A me pare proprio di no. No assolutamente

Lo ripeto spesso: se 10 maggiordomi uccidono la contessa, non è che nel processo a carico dell'undicesimo maggiordomo, l'undicesimo maggiordomo lo condanno a meno che lui non dimostri di essere innocente, semmai se lo condanno, e, poi, userò la motivazione dall'altra sentenza.

La decisione dovrebbe essere sempre autonoma, per quanto motivata in maniera standard.

Questa ipotesi, come che sia del regime previgente, è oggi sbarrata in maniera insuperabile dal comma 5-bis dell'art. 7. Perché dice che bisogna provare nel giudizio in modo circostanziato e puntuale, che la prova deve essere sufficiente in coerenza con la disciplina sostanziale. Non ci può allora essere una creazione, un'inversione dell'onere della prova di creazione giurisprudenziale perché, oltre che considerazioni di sistema, è sbarrata dalla norma (oltre che dalle ragioni di sistema viste sopra).

Ciò non significa che ci sia che il comma 5-bis abbia rivoluzionato il sistema, tutt'altro. Semplicemente si continuano a fare ragionamenti indiziari come prima. Quindi sono d'accordo a dire che non è una norma che scardina il sistema, ma qualche novità la comporta.

L'art. 7, comma 5-bis ci dice che la prova è oggetto di un giudizio di fatto *singolo e del singolo processo e non può essere standardizzata*, non si può standardizzare la

prova, si può standardizzare la motivazione dopo che la prova è stata raggiunta e la decisione presa.

Si può standardizzare la motivazione, ma non la decisione.

Tra l'altro, se applichiamo l'intelligenza artificiale e le deleghiamo, non la motivazione di una decisione che abbiamo preso, ma la decisione questo è pericolosissimo, di un pericolo mortale.

7. Rimangono soltanto le presunzioni legali. Le presunzioni legali, effettivamente, sono una specialità, un'esclusiva del diritto tributario. Queste nel penale non ci sono, queste sopravvivono certamente e non ci sono nel penale.

La domanda è: la presenza di presunzioni legali, che sono solo le ipotesi tassative previste dalla legge in cui si dice, dato un fatto, se ne presume un altro, giustificano il fatto che si dica che il tributario è tutto un altro mondo?

Mi sembra proprio di no, per il fatto che le presunzioni legali si contano sulle dita di una mano. Mi viene in mente, secondo la interpretazione della giurisprudenza, la presunzione di ricavi fondata sui versamenti o prelevamenti in banca, per dirne una. Ma basta questo per dire che i sistemi sono non comunicanti? Ma no: è evidente dal punto di vista proporzionale e della proporzionalità. Semmai dovrebbe dirsi che non vale il giudicato nel caso in cui uno sia stato assolto, in un caso in cui invece nel tributario ci sarebbe stata la presunzione legale, perché in quel caso e solo in quel caso le regole sono diverse.

Siamo di fronte all'unica situazione nella quale mi sembra in assolutamente insuperabile l'affermazione di una specifica e puntuale differenza dei sistemi, ma non è tale da affermare il disallineamento generale di essi.

8. La conclusione è questa: il comma 5-bis nello stabilire che l'accertamento è annullato se manca o è contraddittoria o se la prova è comunque insufficiente a dimostrare in modo circostanziato, e puntuale le ragioni oggettive che fondano la pretesa impositiva e le sanzioni, magari non è la stessa cosa dell'art. 530 c.p.p., però ci si avvicina parecchio, anche perché, tra l'altro, contempla anche la prova insufficiente, che è niente meno l'insufficienza di prove, di cui all'art. 530 c.p.p.

In sostanza non dico che tributario e penale debbano essere esattamente la stessa cosa, ma che le indicazioni che vengono dall'evoluzione dell'ordinamento stanno facendo salire molto l'attenzione e la soglia sulla prova in materia tributaria.

(*) Trascrizione della relazione tenuta al Convegno “*Riflessioni sullo stato attuale della giustizia tributaria*” tenutosi a Milano il 14 novembre 2025.