

La distribuzione di utili extracontabili da società a ristretta base partecipativa: anatomia di una presunzione ^(*)

The distribution of non-accounting profits by companies with a narrow shareholding base: anatomy of a presumption

di Vittorio de Bonis - 12 marzo 2026

Abstract

Tra le varie modifiche apportate al processo tributario dalla L. 31 agosto 2022, n. 130 recante “*Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributario*”, di particolare incidenza è l’introduzione del comma 5-bis all’art. 7 D.Lgs. n. 546/1992 che introduce l’affermazione di criteri valutativi delle prove caratterizzati dalla positivizzazione dei canoni di formazione del probabilismo logico sotteso al raggiungimento della *proof*. Difatti, il Legislatore della riforma è intervenuto sulla materia della valutazione della prova da parte del giudice tributario, introducendo una predeterminazione normativa dei canoni di formazione dell’inferenza probabilistica sottesa al convincimento sulla valutazione della prova. Tale predeterminazione normativa è diretta a spostare la forchetta del probabilismo logico al limite alto della stessa, muovendosi sul rafforzamento dell’inferenza probabilistica in termini di certezza logica. Da tanto consegue che lo standard probatorio oggi richiesto per ritenere il fatto provato è prossimo al modello penale, essendosi ivi sostituita la regola del “*più probabile che non*” di matrice civilistica, con la “*clear and convincing evidence*” di derivazione penale. Conseguentemente, risulta necessario valutare l’impatto del novellato canone di costruzione dell’inferenza probabilistica, posto a base della prova libera, sulle rettifiche da ristretta base partecipativa.

Parole chiave: distribuzione di utili extracontabili, società a ristretta base partecipativa, art. 7, comma 5-bis, D.Lgs. n. 546/1992

Abstract

Among the various changes introduced to tax proceedings by Law No. 130 of August 31, 2022, containing "provisions on justice and tax proceedings," of particular relevance is the introduction of paragraph 5-bis to Article 7 of Legislative Decree 546/1992, which establishes the criteria for evaluating evidence based on the positivization of the principles for forming the logical probabilism underlying the achievement of proof. Indeed, the legislator of the reform addressed the issue of the assessment of evidence by the tax judge, introducing a regulatory predetermination of the principles for forming the probabilistic inference underlying the belief in the assessment of evidence. This normative predetermination aims to shift the scope of logical probabilism to its upper limit, strengthening probabilistic inference in terms of logical certainty. It follows that the evidentiary standard currently required to consider a fact proven is close to the criminal model, having replaced the "more

probable than not" rule of civil law with the "clear and convincing evidence" rule of criminal law. Consequently, it is necessary to evaluate the impact of the revised standard for constructing probabilistic inference, which forms the basis of open evidence, on corrections based on a narrow participatory basis.

Keywords: *distribution of non-accounting profits, companies with a limited shareholding base, art. 7, paragraph 5-bis, of Legislative Decree 546/1992*

SOMMARIO: **1.** Le regole sulla valutazione della prova nelle rettifiche fondate sulla ristrettezza della base partecipativa alla luce degli ultimi approdi di legittimità. - **2.** Sull'anatomia del ragionamento presuntivo di cui all'art. 2729 c.c.: l'inferenza probabilistica secondo massime di esperienza. - **3.** La valutazione della prova libera nel processo tributario successivamente alla novella di cui alla L. n. 130/2022. - **4.** Le presunzioni semplici, nel processo tributario, alla luce dell'art. 7, comma 5-bis, D.Lgs. n. 546/1992. - **5.** Le presunzioni giurisprudenziali relative alla ristrettezza della base partecipativa successivamente alla novella di cui alla L. n. 130/2022.

1. L'ordinanza n. 367 del 7 gennaio 2026, della Corte di Cassazione¹ torna a pronunciarsi sul tema delle rettifiche da ristretta base partecipativa, confermando il consolidato orientamento pretorio per cui la presunzione semplice posta a fondamento della rettifica è rinvenibile nella «*ristrettezza dell'assetto societario, la quale implica un vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci che rende plausibile la conoscenza e la partecipazione di tutti alla distribuzione degli utili extra-bilancio* (Cass. 05/04/2025, n. 15274). Una volta operante la presunzione, spetta al contribuente fornire la prova contraria».

Pertanto, il ragionamento presuntivo, avallato in sede di legittimità, fonda sul fatto noto che non è dato dalla sussistenza di maggiori redditi, accertati nei confronti della società, bensì dalla ristrettezza dell'assetto societario, che implica – quale massima di esperienza – un vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci nella gestione sociale, con la conseguenza che, una volta ritenuta operante detta presunzione, spetta poi al contribuente fornire la prova contraria: per l'effetto la ristrettezza dell'assetto societario, quale fatto noto, è assunta come inferenza presuntiva idonea, *ex se*, a ritenere provata, asseritamente secondo l'*id quod plerumque accidit*, la distribuzione ai soci dei maggiori redditi già accertati sull'ente societario. La peculiare rilevanza del provvedimento in commento risiede, al netto della valutazione della costruzione della prova contraria da parte del contribuente, nella consapevole e lucida affermazione della rilevanza presuntiva del ragionamento inferenziale fondato sul solo fatto noto della ristrettezza dell'assetto societario². Tale asserzione impone, allo stato, la verifica della rispondenza del descritto ragionamento con il dato normativo positivo e, pertanto, la disamina, si potrebbe dire anatomica, del ragionamento presuntivo.

2. Com'è noto, alla base del criterio probabilistico sotteso alle presunzioni semplici vi è un collegamento inferenziale che manifesti un nesso tra un fatto noto ed un fatto

ignoto³. Si è detto che «*diversamente dalle altre tipologie di prova e in particolare da quelle documentali, le prove presuntive (e, più in generale, le argomentazioni di tipo induttivo) pur se contestualizzate (come non possono non esserlo a pena di fuoriuscire dall'area del giudizio di fatto e di non provare più alcunché) si prestano a generalizzazioni valide per una massa indiscriminata di soggetti. Il collegamento inferenziale tra il fatto noto (rappresentato, ad es., dal consumo di un singolo fattore produttivo o di una specifica materia prima o, nell'accertamento in base a percentuali di ricarico, dai listini di vendita) ed il fatto ignoto (rappresentato dai ricavi effettivamente conseguiti dall'impresa sottoposta al controllo) ben può assumersi in via di principio quale ipotesi di lavoro per tutti quei soggetti che pongono in essere lo stesso fatto indiziante e che presentino un'organizzazione economica analoga e, per tale motivo, comparabile a quella di altri contribuenti. Toccherà poi all'ente impositore, prima, ed al giudice tributario, dopo, accertare che tale collegamento sia assistito dai requisiti di gravità e precisione sì da rappresentare una prova giuridica a tutti gli effetti*»⁴.

La struttura del ragionamento presuntivo corrisponde a quella del ragionamento per induzione e può essere rappresentata, secondo la dottrina, in base al seguente schema logico minimo: posto un fatto F (*factum probans*), noto al giudice, esso viene preso come premessa di una inferenza I, basata su di un criterio C, la quale permette di attribuire un grado di conferma G di attendibilità all'asserzione per cui il fatto da provare FP (*factum probandum*) è vero o falso⁵.

L'art. 2727 c.c. afferma che il giudice prende le mosse da un "fatto noto" (ossia da un enunciato relativo a un fatto che si assume come vero) per risalire a un "fatto ignorato" (ossia a un enunciato relativo a un fatto diverso che è incerto). La dottrina ha sottolineato che l'espressione "*risalire a un fatto ignorato*" – che può alludere a questo fatto come a un *prius* rispetto al fatto noto, e all'attività del giudice come a una sorta di scoperta di qualsivoglia fatto sconosciuto – potrebbe essere fonte di confusione. Più correttamente, per un verso, il ragionamento inferenziale parte dalla premessa, ossia dal fatto noto, e muove *in avanti* verso la conclusione sul fatto ignorato; per altro verso, il *factum probandum* è individuato (dalle parti o dal giudice) come ipotesi da verificare, e quindi è già prefigurato come possibile conclusione del ragionamento presuntivo. Pertanto, il ragionamento inferenziale serve a stabilire se un enunciato di fatto che si è già formulato in via ipotetica viene o non viene confermato a livello probatorio sulla base del fatto noto⁶. Va rilevato che l'art. 2729 c.c., oltre ad ammettere le presunzioni semplici entro gli stessi limiti di ammissibilità della prova testimoniale, stabilisce a quali condizioni esse possono essere impiegate a fini probatori: secondo la norma occorre infatti che esse siano "*gravi, precise e concordanti*".

In tal senso, è stato affermato che la presunzione (semplice) è la supposizione della verità di un fatto come conseguenza indiretta e probabile di un altro fatto⁷.

Tuttavia, non costituisce prova ogni inferenza che il giudice trae da un "fatto noto" per risalire a un "fatto ignorato"⁸, perché siffatte inferenze possono essere dubbie, imprecise, contraddittorie o comunque non tali da garantire una ragionevole certezza circa la verità del fatto che dev'essere provato⁹. Se invece ricorrono le condizioni

indicate dalla norma è lecito ritenere che una ragionevole probabilità sia garantita, e quindi che anche attraverso le presunzioni si possa conseguire la prova del fatto. Conseguentemente, il criterio di formazione dell'inferenza presuntiva è un criterio di carattere probabilistico¹⁰, che ricalca la struttura dell'inferenza probabilistica ammessa nel processo civile ai fini della valutazione della prova. Difatti, come già sopra analizzato, la regola probatoria nel giudizio civile non può essere considerata quella dell'alto grado di probabilità logica e di credenza razionale, bensì quella del *"più probabile che non"*. Il nesso di causalità, dunque, in ambito civilistico, consiste nella relazione probabilistica concreta tra comportamento ed evento dannoso, secondo il criterio, ispirato alla regola della normalità causale, del *"più probabile che non"*. Tale regola del meccanismo inferenziale è replicata nella disciplina delle presunzioni semplici. In altri termini, il giudice perviene alla conclusione in entrambe le ipotesi sulla base di un ragionamento probabilistico.

In tal senso, *«come proof la prova è sinonimo di dimostrazione e, più esattamente, di dimostrazione raggiunta che porta il giudice a ritenere attendibile l'enunciato fattuale sostenuto da uno dei contraddittori. La proof è, in altri termini, la dimostrazione del fatto che il giudice raggiunge sulla base dell'evidenze e rappresenta, quindi, l'elemento di conferma e di controllo della versione fattuale offerta da una delle parti»*¹¹. In tal senso, la *proof* rappresenta la dimostrazione del fatto posto a fondamento della domanda e, pertanto, determina il raggiungimento della prova intesa come adempimento dell'onere e, per l'effetto, l'orientamento della decisione giudiziale nella direzione dell'attuazione della norma sostanziale in funzione e conseguenza dell'inveramento giudiziale¹² del fatto controverso. Procedendo in tale direzione si può sostenere che la *proof* rappresenta la conclusione del giudizio di fatto, inteso tale giudizio come operazione concettuale di ricostruzione di un accadimento storico, in quanto, il giudizio sul "fatto materiale" sarà sempre la costruzione mentale postuma su di esso e, conseguentemente, coinciderà con un'affermazione sul fatto¹³. Da tanto consegue che il giudizio di fatto è un'operazione mentale che potrà essere valutata nella sua propria modalità di costruzione¹⁴. In tal senso, il giudizio di fatto sottende un'interpretazione degli elementi che permettono di effettuare una ricostruzione del fatto storico che sarà sempre probabilistica¹⁵. Pertanto, risulta eminentemente concettuale anche la parte più empirica del giudizio di fatto, in quanto la stessa sarà interessata dalle conoscenze ed esperienze sui nessi tra fenomeni materiali, umani e sociali, derivando, invariabilmente, un'interpretazione per l'elaborazione di un'ipotesi sull'evento passato¹⁶. Il giudizio di fatto, dunque, avrà ad oggetto sempre la ricostruzione postuma di una vicenda umana e avrà sempre natura probabilistica¹⁷ ed in quanto tale soggettiva, ovvero fondata sulla scelta degli elementi posti a fondamento della ricostruzione del fatto¹⁸.

Difatti, la prova giuridica è una prova dimostrativa in un senso più debole di "dimostrazione" propria della prova-esperimento, tipica delle scienze della natura, ove quest'ultima è tendenzialmente estranea al processo, e quindi all'area di significato tipica della prova giuridica, salvo che in poche ipotesi nelle quali nel processo il fatto viene stabilito per mezzo di prove scientifiche. In tal senso la prova

giuridica, nella sua propria valenza dimostrativa, rappresenta uno strumento del quale ci si può servire per stabilire la verità di un fatto individuando gli elementi di conferma razionale che consentono di considerare quel fatto come vero¹⁹.

Pertanto, la conclusione del giudizio di fatto fonda sulla valutazione della prova che in relazione alla sua efficacia esprime un'inferenza probabilistica. Difatti, l'efficacia della prova come mezzo per decidere sui fatti viene stabilita dal giudice in sede di decisione finale, ossia nel momento in cui si tratta di valutare se la prova fornisce elementi conoscitivi idonei a fondare la decisione: il vaglio degli elementi conoscitivi ritratti dalla prova esprime, dunque, un'inferenza probabilistica.

Il probabilismo della prova è il probabilismo logico il cui scopo è "razionalizzare l'incertezza". Il probabilismo logico non dice di quanto l'ipotesi A sia più probabile dell'ipotesi B, ma se un enunciato fattuale sia più probabile di un altro²⁰.

Da tanto consegue che la valutazione della prova può qualificarsi come un'inferenza probabilistica su un assunto di fatto.

Difatti, non appare coerente con un sistema processuale fondato sul controllo e sulla razionalità delle decisioni giudiziarie²¹ la teoria argomentativa che individua la funzione tipica della prova non nella dimostrazione del fatto, ma semplicemente nella persuasione nel ritenere vero un fatto. Tale corrente di pensiero tende a negare alla prova ogni possibile funzione conoscitiva e a escludere che essa si collochi nella dimensione razionale del giudizio sui fatti, per situare il fenomeno probatorio nell'esclusiva dimensione della persuasione retorica. In sostanza, la prova non servirebbe a stabilire conclusioni relative alla "conoscenza" dei fatti della causa, ma servirebbe solo a indurre il giudice a credere alcunché intorno a tali fatti. Non di verità o di conoscenza si dovrebbe allora parlare in relazione alle prove e ai fatti che ne sono oggetto, ma solo di argomentazione retorica e di persuasione²². Tuttavia, tale conclusione, come già rilevato, non appare coerente con un sistema processuale fondato sul controllo e sulla razionalità delle decisioni giudiziarie. Difatti, emerge un contrasto di principio tra persuasione retorica e conoscenza razionale: la prima prescinde dalla seconda perché si basa su meccanismi psicologici ed emotivi invece che su canoni razionali, mentre la seconda non coincide con la prima perché si fonda su regole e criteri di correttezza e di validità: in tal senso, non pare si possa instaurare nessuna equivalenza o sinonimia tra "provare" e "persuadere".

Al contrario, «la prova è strumento di controllo razionale delle ipotesi formulate sui fatti rilevanti per la decisione, e di verifica di esse attraverso l'individuazione di elementi razionali di conferma o di falsificazione. Ciò che interessa nella prova non è constatare ex post se il giudice si è persuaso, ma stabilire quali elementi razionali sussistono per ritenere fondato e veritiero l'enunciato che verte su un fatto rilevante»²³.

Pertanto, in tale direzione si rinviene la conferma della tesi per cui la valutazione della prova può qualificarsi come un'inferenza probabilistica su un assunto di fatto.

Tuttavia, la probabilità quantitativa non risulta criterio soddisfacente per la valutazione delle prove, per la quale occorre, diversamente, fare riferimento alla probabilità *logica* per le ragioni che si andranno a porre al vaglio. Difatti, la razionalità della valutazione delle prove non può dipendere da un mero calcolo

numerico, ma, al contrario, deve essere verificata nella struttura del ragionamento che il giudice formula per giungere alla decisione finale. In altri termini, è la logica delle *inferenze* che, collegando proposizioni secondo regole logiche, fornisce i criteri per la formulazione di una valutazione razionale. Ne deriva la constatazione della struttura essenzialmente *inferenziale* di questa valutazione. Questa struttura può essere determinata in diversi modi, ma pare particolarmente utile il riferimento a uno schema logico noto come “modello di Toulmin” (dal nome del filosofo che propose questo schema)²⁴. La logica delle inferenze, dunque, rappresenta la struttura logica della valutazione delle prove e dà la possibilità di costruire in maniera logicamente adeguata, e pertanto giustificabile, il ragionamento che il giudice dovrebbe porre in essere per giungere razionalmente alla decisione finale sui fatti della causa²⁵. In tal senso, la prova viene concepita come uno strumento razionale destinato a essere usato in un processo guidato da canoni di razionalità e in una decisione fondata su criteri razionali²⁶.

Per l'effetto, la valutazione della prova risulta sempre oggetto di verifica in relazione alla costruzione logica dell'inferenza: difatti, quando si ipotizza un contesto razionale in cui la prova è destinata a svolgere la funzione che le è propria, nello stesso momento si apre il problema dell'individuazione dei caratteri di questo contesto e dei canoni e modelli di razionalità che in esso sono vigenti ed operativi.

Pervenuti a questo punto dell'indagine e rilevata la funzione della prova, all'interno di uno schema che fonda su schemi epistemologici razionali, sulla costruzione – e sulla giustificazione – della coerenza logica dell'inferenza, risulta necessario ricercare un modello teorico idoneo a inverare l'attendibilità razionale dell'inferenza sull'assunto di fatto. Tra questi, un tentativo che è storicamente risalente ma che anche in anni recenti ha dato luogo a complesse e sofisticate analisi, si fonda sull'utilizzazione di concetti derivati dalla teoria della probabilità. Una volta stabilito che la prova può solo mirare a stabilire verità relative, l'idea di probabilità è parsa a molti un buon modo per razionalizzare l'efficacia della prova²⁷.

Sono state teorizzati criteri di razionalizzazione dell'efficacia della prova sulla scorta della concezione “quantitativa” o “statistica” della probabilità, intesa come frequenza di un evento in una serie di possibilità date. In conseguenza di ciò, si sono proposte varie applicazioni della teoria statistica della probabilità, assumendo validità a concezioni dell'efficacia della prova fondate su applicazioni della probabilità quantitativa²⁸. Tuttavia, tale orientamento teorico è stato oggetto di una serie di critiche che mirano a mostrare come per varie ragioni il calcolo matematico della probabilità quantitativa non sia applicabile ai fenomeni probatori per mancanza dei necessari presupposti, e comunque esso non sia affatto una buona razionalizzazione di tali fenomeni. Dalla crisi delle teorie fondate sulla probabilità quantitativa sono emerse tuttavia altre e più feconde indicazioni, fondate sulla teoria logica della probabilità²⁹, orientate alla individuazione di modelli logici non quantitativi, che possono essere adoperati per razionalizzare l'uso che delle prove si fa nel processo. In questa direzione, il tema d'indagine principale diventa quello delle inferenze che dagli elementi di prova possono essere tratte al fine di attribuire gradi variabili di conferma alle ipotesi vertenti sui fatti che si tratta di accertare. Si

delinea così un campo di ricerca e di elaborazione teorica nel quale l'attenzione è focalizzata proprio sui modelli logici di conferma inferenziale di ipotesi su fatti: comincia a diventare di uso comune l'espressione "*evidence and inference*", che serve appunto a indicare le indagini dirette all'elaborazione dei modelli razionali di inferenza conoscitiva e probatoria.

In tal senso, la valutazione delle prove può essere analizzata nella prospettiva di un'analisi razionale, allo scopo di enucleare i modelli e gli standards di ragionamento che il giudice usa (o dovrebbe usare) per giungere a una decisione dotata di fondamento controllabile: conseguentemente, in tale direzione la valutazione delle prove riguarda la considerazione dell'esito cui la prova mette capo, ossia un enunciato relativo alla verità o falsità di un fatto (principale o secondario), effettuata allo scopo di stabilire se questo enunciato può ritenersi attendibile. Trattandosi di scegliere l'ipotesi che appare sorretta da un grado relativamente maggiore di conferma probatoria, il criterio è quello della probabilità logica prevalente, in funzione del quale appunto è possibile determinare quale delle ipotesi sul fatto va considerata come "vera".

Conseguentemente, la regola probatoria nel giudizio civile non può essere considerata quella dell'alto grado di probabilità logica e di credenza razionale, bensì quella del "*più probabile che non*". Il nesso di causalità, dunque, in ambito civilistico, consiste nella relazione probabilistica concreta tra fatto noto e fatto ignoto, tra comportamento ed evento dannoso, secondo il criterio, ispirato alla regola della normalità causale, del "*più probabile che non*".

Pertanto, la valutazione della coerenza logica dell'inferenza probabilistica permette di individuare gli standards idonei a guidare la discrezionalità del giudice nella sua decisione sui fatti: si può discutere di regole di costruzione logica dell'inferenza, modulata, come già rilevato, sulla scorta di canoni di probabilismo logico. In tal senso, si può ipotizzare che egli sia vincolato ai criteri di razionalità accettati dalla cultura comune nel luogo e nel momento in cui la decisione viene pronunciata e che egli impieghi inferenze logicamente corrette nei vari passaggi della sua valutazione (la quale deve quindi avvenire in modo articolato e criticamente consapevole), e che l'insieme del suo ragionamento sia non contraddittorio³⁰.

Tuttavia, in relazione al meccanismo presuntivo, il problema è più complesso di quanto appaia, poiché le tre condizioni richiamate dall'art. 2729 c.c. non sono facilmente definibili nel loro preciso contenuto.

La *gravità* di una presunzione semplice risiede nella capacità della presunzione stessa di produrre conclusioni relative al *factum probandum* che abbiano un rilevante grado di attendibilità³¹. Non sempre è chiaro, però, che cosa si intenda con espressioni di questo genere, e la giurisprudenza conosce rilevanti oscillazioni in proposito: talvolta si richiede infatti che la presunzione sia in grado di produrre conclusioni certe e necessarie, mentre più spesso si considera sufficiente che essa produca conclusioni dotate di un grado adeguato di probabilità³². Secondo gli orientamenti più recenti della giurisprudenza, affinché vi sia *gravità*, non occorre che tra il fatto noto e quello ignoto sussista un legame di assoluta ed esclusiva necessità causale, essendo sufficiente che il fatto da provare sia desumibile dal fatto

noto come conseguenza ragionevolmente possibile, secondo un criterio di normalità, cioè che il rapporto di dipendenza logica tra il fatto noto e quello ignoto sia accertato alla stregua di canoni di ragionevolezza e di probabilità³³.

Quanto alla *precisione*, si dice solitamente che essa sussiste quando la presunzione è univoca, ossia quando essa produce conclusioni che vertono precisamente e soltanto sul fatto da provare. Peraltro il concetto di univocità non è a sua volta univoco, e va interpretato: la versione più attendibile di esso pare essere nel senso che una presunzione è univoca quando la conclusione più probabile che essa produce riguarda il fatto da provare. Si ritiene che la presunzione manchi di precisione quando è equivoca, ossia quando le conclusioni che possono essere inferite dai fatti noti non sono in grado di riportare in modo preciso al *factum* ignorato, ovvero riconducono, in modo contraddittorio, a una pluralità di fatti diversi³⁴.

Ancor più problematico, inoltre, è il requisito della *concordanza* delle presunzioni. Si intuisce infatti che varie presunzioni convergenti verso la medesima conclusione hanno efficacia maggiore di una sola presunzione, e che se vi sono diverse presunzioni da cui derivano conclusioni diverse e contraddittorie non è possibile fondare su di esse un giudizio di fatto attendibile. Il requisito della concordanza crea tuttavia problemi sotto un altro profilo. Si tratta di vedere, infatti, se sia sempre necessaria la concordante pluralità di presunzioni semplici per “produrre” la prova del fatto, ovvero se una sola inferenza presuntiva, purché dotata di un grado adeguato di gravità, possa essere in tal senso sufficiente. Esiste al riguardo una tesi più rigorosa che, nel timore degli arbitrii che potrebbero derivare da un impiego incontrollato della prova presuntiva da parte dei giudici, afferma che solo in presenza di più presunzioni concordanti un fatto può aversi per provato³⁵. In effetti, la concordanza di più presunzioni gravi e precise rappresenta una condizione ottimale di rilevante fondamento cognitivo, in quanto tale concordanza può essere equivalente a una vera e propria prova del fatto ignorato³⁶. È tuttavia possibile configurare anche una tesi più elastica, in funzione della quale una sola presunzione potrebbe ritenersi sufficiente a fondare il giudizio di fatto, qualora essa sia davvero capace di attribuire una sicura base razionale all'ipotesi sul fatto, attraverso un'inferenza dotata di un alto grado di attendibilità³⁷. In senso contrario non sembrano esservi ragioni teoriche; perplessità giustificate possono nascere invece dal timore che i giudici non facciano un uso corretto e controllabile della loro discrezionalità quando si tratta di fondare la decisione in fatto su una sola presunzione.

Tuttavia, al netto delle valutazioni dei singoli requisiti per la formazione della presunzione semplice per come richiesti dall'art. 2729 c.c., risulta costante l'affermazione secondo cui non è necessario che i fatti sui quali la presunzione (semplice) si fonda siano tali da far apparire l'esistenza del fatto ignoto come l'unica conseguenza possibile, purché l'inferenza sia effettuata alla stregua di un canone di ragionevole probabilità, con riferimento alla connessione degli accadimenti la cui normale sequenza e ricorrenza può verificarsi in base a regole di esperienza, alla luce di un criterio di normalità, basato sull'*id quod plerumque accidit*³⁸. Pertanto, la giurisprudenza di legittimità³⁹, in conformità alla teoria del probabilismo logico, ha

ritenuto che, perché un'inferenza induttiva costituisca una presunzione non è richiesto un collegamento necessario tra il fatto noto e quello ignoto (c.d. regola dell'inferenza necessaria), essendo sufficiente la sussistenza di un collegamento basato sul criterio dell'*id quod plerumque accidit* (c.d. regola dell'inferenza probabilistica)⁴⁰.

Per l'effetto ed alla luce del criterio di valutazione delle prove nel processo civile, ritraibile dall'art. 2729 c.c., secondo la regola di inferenza del "*più probabile che non*", la ristrettezza dell'assetto societario, quale fatto noto, è assunta come inferenza presuntiva idonea, *ex se*, a ritenere provata, asseritamente secondo l'*id quod plerumque accidit*, la distribuzione ai soci dei maggiori redditi già accertati sull'ente societario.

Tale ragionamento presuntivo, alla luce dell'art. 2729 c.c. – alla luce del criterio di valutazione delle prove nel processo civile, secondo la regola di inferenza del "*più probabile che non*" – appare idoneo a ritenere provato il *factum probandum*.

Tuttavia, appare necessario, alla luce delle modifiche introdotte dalla L. n. 130/2022, domandarsi se la regola di inferenza del "*più probabile che non*" sia attualmente applicabile al processo tributario.

3. Com'è noto, l'art. 6 L. 31 agosto 2022, n. 130, recante "*Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributario*", pubblicata nella Gazzetta Ufficiale 1° settembre 2022, n. 204 ha introdotto il comma 5-bis all'art. 7 D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, recante "*Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 L. 30 dicembre 1991, n. 413*", pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 13 gennaio 1993, n. 9⁴¹.

In via preliminare, risulta necessario sottolineare la natura composita (verrebbe da dire "bifronte") della menzionata disposizione normativa che enuncia, nella sua prima parte, una regola di giudizio del fatto incerto e, nella seconda parte, una disciplina di valutazione delle prove⁴². La segmentazione concettuale dei due distinti ambiti della norma in esame risulta dirimente anche al fine di escludere inquinamenti concettuali della seconda disciplina sulla prima: difatti, le regole sulla valutazione della prova sono irrilevanti sulla determinazione della corretta estensione della regola di giudizio del fatto incerto e, conseguentemente, le opzioni ermeneutiche sulla valutazione della prova risultano irrilevanti nella determinazione della corretta estensione (soggettiva ed oggettiva) della regola di giudizio del fatto incerto⁴³.

Conseguentemente, un corretto approccio ermeneutico della menzionata disposizione non pare poter prescindere dalla distinzione netta tra le due autonome discipline espresse dalla novella.

Pertanto, approfondendo testualmente la detta opera di segmentazione delle regole, la disciplina della valutazione della prova è enunciata dalla seguente disposizione: «*Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla 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».

La novella è, dunque, intesa a introdurre regole di valutazione della prova da vagliarsi, in senso stretto, come regole di formazione del convincimento del giudice sulla rilevanza delle prove per la dimostrazione di un assunto fattuale. Si è già richiamato il modello teorico della valutazione della prova che fonda sulla costruzione di un'inferenza probabilistica relativa all'assunto fattuale secondo regole di probabilismo logico.

Muovendo dall'analisi del testo della novella introdotta dall'art. 7, comma 5-bis, D.Lgs. n. 546/1992, si deve rilevare che nel processo tributario sono introdotti dei canoni di formazione dell'inferenza probabilistica, alla base del convincimento del giudice, connotati da una peculiare specialità⁴⁴.

Difatti, la dizione «*il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla 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*», non può che essere interpretata come regola di valutazione delle prove che si impone, in termini di specialità, sulle norme di cui all'art. 116 c.p.c., pur richiamate nel processo tributario dall'art. 1, ultimo comma, D.Lgs. n. 546/1992⁴⁵.

Si tratta, è bene evidenziarlo nuovamente, di un'operazione logica che non riguarda l'inversione dell'onere della prova: difatti, il ragionamento del giudice che "trae" la presunzione non mira, infatti, a ripartire l'onere della prova ma ha a oggetto la formazione e la sussistenza della prova stessa⁴⁶.

La *ratio* dell'introduzione di regole, intese a dirigere il libero convincimento, è da rinvenirsi, a una prima battuta, nella sfiducia del Legislatore rispetto al libero convincimento nella valutazione della prova che, in mancanza di regole generali ed astratte, lascia spazio a un eccesso di discrezionalità in un ambito in cui «*non è consigliabile creare sfere di autonomia dispositiva*»⁴⁷. Tuttavia, valutando la complessiva natura garantista delle modifiche introdotte dalla L. n. 130/2022, si può assumere che, a fondamento della novella in esame, il Legislatore si sia prefissato il raggiungimento di più elevati livelli di tutela del contribuente in ordine alla formazione del convincimento del giudice relativamente alla valutazione della prova, alla motivazione del detto convincimento e alla verificabilità della formazione dell'inferenza probabilistica sull'assunto fattuale sottesa al convincimento derivante dalla valutazione della prova.

Difatti, le regole di probabilismo logico applicate a un giudizio di fatto possono essere modulate su una forchetta in relazione alla quale il passaggio dal limite basso al limite alto della stessa si muove sul rafforzamento dell'inferenza probabilistica in termini di certezza logica.

In tale direzione, il Legislatore della riforma è intervenuto sulla materia della valutazione della prova da parte del giudice tributario, introducendo una

predeterminazione normativa dei canoni di formazione dell'inferenza probabilistica sottesa al convincimento sulla valutazione della prova.

Tale predeterminazione normativa è diretta a spostare la forchetta del probabilismo logico al limite alto della stessa, muovendosi sul rafforzamento dell'inferenza probabilistica in termini di più alta conferma logica, non risultando impedita da alcun limite costituzionale (ed anzi dando attuazione all'art. 101 Cost.), è diretta a introdurre norme positive sulla valutazione della prova⁴⁸: dette regole, pertanto, incidono sull'inferenza probabilistica, in termini di più alta conferma logica, che il Legislatore intende porre a fondamento della *proof*.

Conseguentemente, dalla disamina testuale della novella, si può ritrarre il convincimento che il Legislatore della novella ha inteso lasciare intatta l'estensione e la rilevanza delle prove libere⁴⁹: di tanto si ritrae conferma dalla struttura della norma che, procedendo a dettare criteri di valutazione della prova da declinarsi *comunque in coerenza con la normativa sostanziale*, lascia intatta la congerie di prove legali⁵⁰ (principalmente le presunzioni legali relative) previste dalle norme sostanziali e permette di affermare che, risultando vincolata – dalla predeterminazione normativa dell'inferenza – la valutazione della prova legale⁵¹, le regole enunciate dalla novella siano dirette, esclusivamente, alle prove libere.

Da tale premessa, discendono due corollari.

Il primo attiene alla permanenza, nel processo tributario, della regola di “libera valutazione” della prova da parte del giudice, da intendersi come rinuncia del Legislatore, al di fuori dell'ambito delle prove legali, a una predeterminazione dell'inferenza probabilistica su un assunto fattuale ritraibile da un mezzo di prova. In tal senso, è richiamato, implicitamente, il criterio di “libera valutazione” delle prove, già enunciato dall'art. 116 c.p.c., da intendersi come conferma, anche nel processo tributario, dell'affidamento al giudice della valutazione delle prove libere, intesa come *proof* ovvero come valutazione dell'inferenza probabilistica su un assunto fattuale.

Il secondo precipitato, ritraibile sempre dal dettato testuale della novella, è la deroga, invece, al principio del “*prudente apprezzamento*”. Difatti, pur nella conferma della regola della “libera valutazione”, il Legislatore ha, con tutta evidenza, inteso derogare alla norma in bianco del “*prudente apprezzamento*” che affida esclusivamente al giudice l'elaborazione dei canoni di coerenza logica sottesi all'inferenza probabilistica della *proof*. In tal senso, si rinviene dalla novella, nella parte in cui impone che il giudice annulli l'atto «*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*» della rettifica, l'enunciazione di canoni di costruzione dell'inferenza probabilistica che, pur lasciando al giudice il descritto meccanismo mentale della ricostruzione del fatto sottesa al valore attribuito alla prova, intendono oggettivizzare le regole di coerenza logica sottese alla valutazione della stessa. In altre parole, si può ritenere che il Legislatore abbia inteso sottrarre alla soggettività del giudice, sulla scorta di canoni predeterminati e verificabili, il “*prudente apprezzamento*” che non è più caratterizzato dall'aggettivo “suo” riferito

al giudice ma appartiene a un vaglio esteso a una percezione oggettiva e diffusa, parametrata all'inferenza probabilistica ritratta dalla materia nel rinvio alla "coerenza con la normativa sostanziale".

Individuata, in tal senso, la portata della novella come predeterminazione, per il processo tributario, dei canoni di formazione dell'inferenza probabilistica nella valutazione delle prove libere, risulta necessario procedere a una disamina dei menzionati criteri di coerenza logica.

La concreta conformazione, dunque, dei canoni di valutazione della prova introdotti dalla novella, nell'enunciazione dei canoni della obiettività, della puntualità e non contraddittorietà, porta a sostenere che l'apprezzamento dell'inferenza abbandoni il criterio del "*più probabile che non*", per attestarsi su un criterio di vaglio della prova basato sul più alto grado di probabilità logica e di credenza razionale che non può ritenersi inverato qualora sussista un'ipotesi di senso contrario egualmente dotata di probabilità logica. È stata richiamata la formula, di origine penalistica, della valutazione della prova "al di là di ogni ragionevole dubbio".⁵² Ulteriormente, la migliore dottrina ha rilevato che lo standard probatorio, oggi richiesto per ritenere il fatto provato, è prossimo al modello penale, essendosi ivi sostituita la regola del "più probabile che non" di matrice civilistica, con la "*clear and convincing evidence*" di derivazione penale, stante l'identità di espressioni utilizzate nel comma 5-bis cit. e quelle contenute nell'art. 530, comma 2, c.p.p..⁵³

In tal senso, si può rilevare che, con la riforma di cui alla L. 130/2022 è stato introdotto un criterio di valutazione delle prove, nel processo tributario, retto dal principio "*in dubio pro adsiduo*".⁵⁴

La disamina della modulazione dei criteri di valutazione delle prove, pertanto, impone al giudice di adottare il vaglio delle prove a valle della regola di giudizio fondata sul riparto dell'onere della prova e di applicare un metodo di valutazione che esponga un iter logico-giuridico di disamina della:

- Oggettività;
- Puntualità;
- Non contraddittorietà;

Il canone di "oggettività" sotteso alla disciplina di valutazione delle prove è teso alla dimostrazione della materialità dell'inferenza: in tal senso, l'oggettività esprime il canone di inveramento dell'inferenza sulla scorta di un apparato di evidenze atte a dimostrare, secondo indici di certezza, il fatto noto da cui muove l'inferenza. Conseguentemente, la materialità dell'inferenza, secondo il vaglio della oggettività, esprime la necessità che l'operazione mentale di validazione dell'inferenza probabilistica muova dall'acquisizione di fatti noti ed elementi che non siano suscettibili di contestazione.

Il canone di "puntualità" sotteso alla disciplina di valutazione delle prove è teso alla dimostrazione del nesso di correlazione con il fatto storico secondo criteri di razionalità e di maggior certezza logica: in tal senso, la puntualità esprime il canone di inveramento dell'inferenza sulla scorta della dimostrazione del nesso di causalità con il fatto storico attraverso l'utilizzo di criteri inferenziali di carattere razionale e

fondati sul più alto grado di probabilismo logico ritraibile dall'esperienza e dalla tecnica, per come riferibile alla materia in esame.

Il canone di “non contraddittorietà” sotteso alla disciplina di valutazione delle prove è teso alla dimostrazione del nesso di correlazione con il fatto storico secondo criteri di completezza: in tal senso la non contraddittorietà esprime la completezza dell'inferenza logica nell'esclusione di ipotesi alternative alla ricostruzione in esame: ove il nesso di causalità posto a fondamento dell'inferenza non sia univoco, apre alla sussistenza di ipotesi ricostruttive alternative che rendono l'inferenza non certa.

Tutti i canoni sopra meglio delineati debbono essere declinati in forza della “coerenza con la normativa sostanziale”. In tal senso la “coerenza con la normativa sostanziale” è da ricondurre alla delimitazione dei canoni nella prova negli elementi costitutivi della fattispecie imponibile.⁵⁵ Pertanto, la fattispecie imponibile rappresenta la stella polare della concreta attuazione dei canoni dell'oggettività, della puntualità e della non contraddittorietà.

I descritti criteri di valutazione delle prove appaiono idonei a dirigere le decisioni dei giudici tributari verso la vera e più profonda natura dei principi che conformano l'ordinamento tributario, escludendosi l'attribuzione di valenza di prova a ragionamenti presuntivi o a elementi documentali che non possono essere letti in coerenza (e, dunque, manchino di oggettività, puntualità e non contraddittorietà) con l'ordinamento tributario.

4. Accertata la natura della novella, nei termini della enunciazione dei canoni di costruzione dell'inferenza probabilistica della prova libera, risulta necessario svolgere una riflessione sull'impatto che i menzionati canoni di valutazione della prova avranno sulla valutazione delle prove presuntive ed in particolar modo sulle presunzioni semplici, nel processo tributario, che conseguano alla valutazione discrezionale del giudice.

In premessa all'analisi del tema, appare opportuno ribadire quanto già sopra precisato ovvero che il Legislatore della novella ha inteso lasciare intatta l'estensione e la rilevanza delle prove legali.⁵⁶ Difatti, è necessario ribadire che la novella non comporta alcuna ricaduta sull'applicazione delle prove legali nel processo tributario: tanto ritrae conferma dalla struttura della norma che, procedendo a dettare criteri di valutazione della prova da declinarsi “*comunque in coerenza con la normativa sostanziale*”, lascia intatta la congerie di prove legali previste dalle stesse norme sostanziali. Per l'effetto, ferma l'applicabilità delle prove legali, sembra non revocabile in dubbio che, risultando vincolata - dalla predeterminazione normativa dell'inferenza - la valutazione della prova legale,⁵⁷ le regole enunciate dalla novella siano dirette, esclusivamente, alle prove libere.

Tale diretto collegamento tra regole di valutazione della prova e prove libere impone il presente tema di analisi della ricaduta della novella sulle presunzioni semplici nel processo tributario.

Come anticipato, l'art. 2729 c.c. afferma che il giudice prende le mosse da un “fatto noto” per risalire a un “fatto ignorato”. In tal senso, è stato affermato che la

presunzione (semplice) è la supposizione della verità di un fatto come conseguenza indiretta e probabile di un altro fatto⁵⁸.

Tuttavia, non costituisce prova ogni inferenza che il giudice trae da un “fatto noto” per risalire a un “fatto ignorato”, perché siffatte inferenze possono essere dubbie, imprecise, contraddittorie o comunque non tali da garantire una ragionevole certezza circa la verità del fatto che dev'essere provato⁵⁹. Difatti, come già sopra analizzato, la regola probatoria nel giudizio civile non può essere considerata quella dell'alto grado di probabilità logica e di credenza razionale, bensì quella del “*più probabile che non*”. Il nesso di causalità, dunque, in ambito civilistico, consiste nella relazione probabilistica concreta tra comportamento ed evento dannoso, secondo il criterio, ispirato alla regola della normalità causale, del “*più probabile che non*”. Tale regola del meccanismo inferenziale è replicata nella disciplina delle presunzioni semplici. In altri termini, il giudice perviene alla conclusione in entrambe le ipotesi sulla base di un ragionamento probabilistico.

Tuttavia, in relazione al meccanismo presuntivo, il problema è più complesso di quanto appaia, poiché le tre condizioni richiamate dall'art. 2729 c.c. non sono facilmente definibili nel loro preciso contenuto.

La *gravità* di una presunzione semplice risiede nella capacità della presunzione stessa di produrre conclusioni relative al *factum probandum* che abbiano un rilevante grado di attendibilità⁶⁰. Non sempre è chiaro, però, che cosa si intenda con espressioni di questo genere, e la giurisprudenza conosce rilevanti oscillazioni in proposito: talvolta si richiede infatti che la presunzione sia in grado di produrre conclusioni certe e necessarie, mentre più spesso si considera sufficiente che essa produca conclusioni dotate di un grado adeguato di probabilità⁶¹. Secondo gli orientamenti più recenti della giurisprudenza, affinché vi sia *gravità*, non occorre che tra il fatto noto e quello ignoto sussista un legame di assoluta ed esclusiva necessità causale, essendo sufficiente che il fatto da provare sia desumibile dal fatto noto come conseguenza ragionevolmente possibile, secondo un criterio di normalità, cioè che il rapporto di dipendenza logica tra il fatto noto e quello ignoto sia accertato alla stregua di canoni di ragionevolezza e di probabilità⁶².

Quanto alla *precisione*, si dice solitamente che essa sussiste quando la presunzione è univoca, ossia quando essa produce conclusioni che vertono precisamente e soltanto sul fatto da provare. Peraltro il concetto di univocità non è a sua volta univoco, e va interpretato: la versione più attendibile di esso pare essere nel senso che una presunzione è univoca quando la conclusione più probabile che essa produce riguarda il fatto da provare. Si ritiene che la presunzione manchi di precisione quando è equivoca, ossia quando le conclusioni che possono essere inferite dai fatti noti non sono in grado di riportare in modo preciso al *factum ignorato*, ovvero riconducono, in modo contraddittorio, a una pluralità di fatti diversi⁶³.

Ancor più problematico, inoltre, è il requisito della *concordanza* delle presunzioni. Si intuisce infatti che varie presunzioni convergenti verso la medesima conclusione hanno efficacia maggiore di una sola presunzione, e che se vi sono diverse presunzioni da cui derivano conclusioni diverse e contraddittorie non è possibile fondare su di esse un giudizio di fatto attendibile. Il requisito della concordanza crea

tuttavia problemi sotto un altro profilo. Si tratta di vedere, infatti, se sia sempre necessaria la concordante pluralità di presunzioni semplici per “produrre” la prova del fatto, ovvero se una sola inferenza presuntiva, purché dotata di un grado adeguato di gravità, possa essere in tal senso sufficiente. Esiste al riguardo una tesi più rigorosa che, nel timore degli arbitrii che potrebbero derivare da un impiego incontrollato della prova presuntiva da parte dei giudici, afferma che solo in presenza di più presunzioni concordanti un fatto può aversi per provato⁶⁴. In effetti, la concordanza di più presunzioni gravi e precise rappresenta una condizione ottimale di rilevante fondamento cognitivo, in quanto tale concordanza può essere equivalente a una vera e propria prova del fatto ignorato⁶⁵. Tuttavia, trova prevalente recepimento, in sede giurisprudenziale, una tesi più elastica, in funzione della quale una sola presunzione potrebbe ritenersi sufficiente a fondare il giudizio di fatto, qualora essa sia davvero capace di attribuire una sicura base razionale all'ipotesi sul fatto, attraverso un'inferenza dotata di un alto grado di attendibilità⁶⁶. In senso contrario non sembrano esservi ragioni teoriche; perplessità giustificate possono nascere invece dal timore che i giudici non facciano un uso corretto e controllabile della loro discrezionalità quando si tratta di fondare la decisione in fatto su una sola presunzione.

Tuttavia, al netto delle valutazioni dei singoli requisiti per la formazione della presunzione semplice per come richiesti dall'art. 2729 c.c., risulta costante l'affermazione secondo cui non è necessario che i fatti sui quali la presunzione (semplice) si fonda siano tali da far apparire l'esistenza del fatto ignoto come l'unica conseguenza possibile, purché l'inferenza sia effettuata alla stregua di un canone di ragionevole probabilità, con riferimento alla connessione degli accadimenti la cui normale sequenza e ricorrenza può verificarsi in base a regole di esperienza, alla luce di un criterio di normalità, basato sull'*id quod plerumque accidit*. Pertanto, la giurisprudenza di legittimità⁶⁷, in conformità alla teoria del probabilismo logico, ha ritenuto che, perché un'inferenza induttiva costituisca una presunzione non è richiesto un collegamento necessario tra il fatto noto e quello ignoto (c.d. regola dell'inferenza necessaria), essendo sufficiente la sussistenza di un collegamento basato sul criterio dell'*id quod plerumque accidit* (c.d. regola dell'inferenza probabilistica)⁶⁸.

Sul tema del grado di rilevanza dell'inferenza probabilistica, si è già rilevato che, pur senza pervenire all'applicazione della regola dell'inferenza necessaria, la disciplina di valutazione della prova introdotta con l'art. 7, comma 5-bis, D.Lgs. n. 546/1992, incida sul nesso inferenziale, modificando il grado di probabilismo logico verso il più alto grado di coerenza della prova⁶⁹: in tal senso, risulta rafforzato il nesso inferenziale richiesto affinché possa dirsi inverata la prova presuntiva.

Tuttavia, fatta tale premessa sulla modifica del grado di probabilismo logico sotteso all'inferenza probabilistica nella valutazione delle prove nel processo tributario, si deve rilevare come non sia ammissibile una divergenza del grado di probabilismo logico sotteso all'inferenza probabilistica nella valutazione delle prove rispetto al grado di probabilismo logico sotteso all'inferenza probabilistica nella costruzione delle presunzioni semplici.

Difatti, il ragionamento di tipo inferenziale si riscontra sia nel caso della prova che in quello della presunzione. Significativa al riguardo la definizione offerta in tempi ormai lontani da un noto studioso del diritto probatorio, secondo cui la prova è «*una induzione naturale e legale, risultante da un rapporto che passi tra un fatto sottoposto alla nostra osservazione immediata e un altro fatto non sottoposto a tale osservazione, il quale rapporto fa sì che la cognizione del primo indica per via di conseguenza la cognizione del secondo*»⁷⁰.

Anche da un altro autorevole studioso la prova è stata definita come relazione inferenziale che, muovendo da un fatto noto consente di pervenire alla conoscenza in termini di probabilità di un fatto ignoto⁷¹. Pertanto, il ragionamento seguito dal giudice per ritenere conseguita la prova e quello utilizzato per presumere un fatto sono sovrapponibili. Una ulteriore conferma della descritta identità ontologica dell'inferenza può trarsi da un recente contributo in tema di standard di prova, poiché cercando di individuare nel dettato legislativo i parametri per considerare raggiunto il requisito del “*più probabile che non*”, si è suggerito di fare riferimento all'art. 2729 c.c., dettato in tema di presunzioni semplici, osservando che «*nel ragionamento presuntivo l'inferenza utilizzata deve condurre alla conclusione affermata con un alto grado di credibilità razionale (altro non sembra il significato ricavabile della necessità delle caratteristiche di gravità, precisione e concordanza degli indizi ivi prevista [...])*».⁷² Da tanto si può pervenire ad affermare che il grado di probabilismo logico sotteso all'inferenza nella costruzione delle presunzioni semplici trova identità ontologica con il grado di probabilismo logico sotteso all'inferenza nella valutazione delle prove.

Conseguentemente, si può rilevare che le modifiche che hanno interessato i canoni di costruzione dell'inferenza probabilistica sottesa alla valutazione delle prove debbano essere applicati alla costruzione dell'inferenza probabilistica sottesa alle presunzioni semplici. In altre parole, avendo il Legislatore derogato, con l'introduzione dell'art. 7, comma 5-bis, D.Lgs. n. 546/1992, al criterio del “*prudente apprezzamento*” e, con l'introduzione di canoni oggettivizzati di costruzione dell'inferenza alla base della valutazione della prova, avendo introdotto un criterio di probabilismo logico diretto al più alto grado di coerenza logica, si deve assumere che, ritrovando nella costruzione dell'inferenza alla base delle presunzioni semplici il principio del “*più probabile che non*”, l'inferenza delle presunzioni semplici, nel diritto tributario, debba essere integrata con i canoni enunciati per la valutazione della prova. Conseguentemente, l'art. 2729 c.c. deve considerarsi non più applicabile nel processo tributario, come conseguenza della deroga al criterio della “*prudenza del giudice*”: i canoni, che a tale criterio hanno derogato, debbono considerarsi come gli elementi di costruzione dell'inferenza probabilistica, connotati da specialità nel processo tributario e posti alla base delle presunzioni semplici; per l'effetto, le presunzioni semplici, nel diritto tributario, non saranno più valutate sulla scorta della “*gravità, precisione e concordanza*” ma sulla base dei canoni dell’ “*oggettività, puntualità, non contraddittorietà, alla luce della disciplina sostanziale in materia*”. Del descritto cambio di paradigma si può trarre conferma dalla constatazione che la prova presuntiva è prova “piena” e non è “più debole” degli altri mezzi di prova.

Tanto porta a rilevare che il giudice può, fondatamente, poggiare il suo convincimento, nell'affermata dimostrazione del fatto storico a base della norma sostanziale applicata, sulla base della sola prova presuntiva. Da tanto conseguirebbe il paradosso dell'esistenza di una presunzione semplice, rilevante come prova nell'ordinamento processual-civilistico, e, al contrario, non rilevante come prova nell'ordinamento tributario in quanto non rispondente ai canoni di valutazione dell'inferenza probabilistica della *“oggettività, puntualità, non contraddittorietà, alla luce della disciplina sostanziale in materia”*.

La necessità di escludere il descritto paradosso e quella di attribuire coerenza e razionalità all'ordinamento giuridico portano ad affermare, sulla premessa che il grado di probabilismo logico sotteso all'inferenza nella costruzione delle presunzioni semplici trova identità ontologica con il grado di probabilismo logico sotteso all'inferenza nella valutazione delle prove, che l'art. 2729 c.c. debba considerarsi non più applicabile alla materia tributaria, sostituito dalle previsioni di cui all'art. 7, comma 5-bis, D.Lgs. n. 546/1992.

Pertanto, i criteri di valutazione della prova risultano coincidenti con i criteri di ammissibilità (e valutazione) della presunzione semplice e, conseguentemente, risulta obbligato un criterio ermeneutico che assuma integrata, nel processo tributario, la disciplina di ammissibilità delle presunzioni semplici dai nuovi criteri introdotti dall'art. 7, comma 5-bis, D.Lgs. n. 546/1992⁷³. Ulteriormente, anche le presunzioni legali vengono interessate dai criteri introdotti dall'art. 7, comma 5-bis, D.Lgs. n. 546/1992, quantomeno nella valutazione della prova contraria, anche di natura presuntiva, offerta in contrasto alla fattispecie di prova legale⁷⁴.

Non sembra trovarsi obiezione alla descritta opzione ermeneutica la constatazione che nell'ordinamento tributario sono previste anche *“presunzioni supersemplici”* ovvero presunzioni che non devono rispettare, per la valutazione positiva dell'inferenza, i requisiti della gravità, precisione e concordanza. Difatti, il rinvio, presente nel comma 5-bis dell'art. 7, alla normativa sostanziale permette di assumere le presunzioni supersemplici come deroghe alla regola generale di valutazione delle prove libere secondo il più altro grado di probabilismo logico e di costruzione dell'inferenza sottesa alle presunzioni semplici secondo il medesimo criterio di costruzione dell'inferenza⁷⁵.

Procedendo ad analizzare, nella disamina dei canoni di costruzione dell'inferenza probabilistica nel processo tributario, le divergenze che si riscontrano rispetto alla regola del *“più probabile che non”*, si rileva la caratterizzazione della presunzione semplice nel diritto tributario come connotata dai canoni di *“oggettività”*, *“puntualità”* e *“non contraddittorietà”*, che esprimono il criterio della *“clear and convincing evidence”*.

Si è descritto il canone della *“oggettività”* sotteso alla disciplina di valutazione delle prove come inteso alla dimostrazione della materialità dell'inferenza: in tal senso, l'oggettività esprime il canone di inveramento dell'inferenza sulla scorta di un apparato di evidenze atte a dimostrare, secondo indici di certezza, il fatto noto da cui muove l'inferenza. Conseguentemente, la materialità dell'inferenza, secondo il vaglio della oggettività, esprime la necessità che l'operazione mentale di validazione

dell'inferenza probabilistica muova dall'acquisizione di fatti noti ed elementi che non siano suscettibili di contestazione: tanto porta a ipotizzare che, alla base dell'inferenza probabilistica sottesa all'art. 7, comma 5-*bis*, D.Lgs. n. 546/1992, il fatto noto deve essere acquisito alle risultanze probatorie non già come conseguenza di una precedente inferenza presuntiva ma come risultato derivante da mezzi di prova analitici, la cui valutazione, pur nel criterio di valutazione dell'inferenza probabilistica, porti all'affermazione della sussistenza del fatto noto con il più alto grado di probabilità razionale.

Si è detto che il canone di "puntualità" esprime l'inveramento dell'inferenza sulla scorta della dimostrazione del nesso di causalità con il fatto storico attraverso l'utilizzo di criteri inferenziali di carattere razionale e fondati sul più alto grado di probabilismo logico ritraibile dall'esperienza e dalla tecnica, per come riferibile alla materia in esame.

Ulteriormente, si è detto che il canone di "non contraddittorietà" esprime la completezza dell'inferenza logica nell'esclusione di ipotesi alternative alla ricostruzione in esame: ove il nesso di causalità posto a fondamento dell'inferenza non sia univoco, apre alla sussistenza di ipotesi ricostruttive alternative che rendono l'inferenza non certa.

Il combinato disposto dei canoni della "puntualità" e della "non contraddittorietà" depone per il ribaltamento del criterio della "gravità", il quale, allo stato dell'interpretazione pretoria dell'art. 2729 c.c., assume che il fatto da provare sia desumibile dal fatto noto come conseguenza ragionevolmente possibile, secondo un criterio di normalità, determinando che il rapporto di dipendenza logica tra il fatto noto e quello ignoto sia accertato alla stregua di canoni di ragionevolezza e di probabilità; in tal senso, assunta la gravità, la prova della sussistenza di ricostruzioni di segno contrario diviene prova contraria, determinando un ribaltamento dell'onere della prova. Al contrario e alla luce dell'art. 7, comma 5-*bis*, D.Lgs. n. 546/1992, la "non contraddittorietà" è un canone di prova diretta che deve innervare il canone della "puntualità": in tal senso, la costruzione dell'inferenza, valutando la "puntualità" – intesa come dimostrazione del nesso di causalità con il fatto storico attraverso l'utilizzo di criteri inferenziali di carattere razionale e fondati sul più alto grado di probabilismo logico ritraibile dall'esperienza e dalla tecnica – deve, contestualmente, assumere la "non contraddittorietà", da intendersi come prova diretta della recessività, sempre secondo canoni probabilistici, di ipotesi alternative alla ricostruzione in esame.

Tutti i canoni sopra meglio delineati debbono essere declinati in forza della "coerenza con la normativa sostanziale", delimitando i canoni nella prova negli elementi costitutivi della fattispecie imponibile⁷⁶. Pertanto, la fattispecie imponibile rappresenta la stella polare della concreta attuazione dei canoni dell'oggettività, della puntualità e della non contraddittorietà.

5. L'orientamento consolidatosi, in sede di legittimità, sulla tematica delle rettifiche da ristretta base partecipativa riprende, tralatizamente, il *leitmotiv* dell'automatica attribuzione ai soci degli utili non dichiarati dalla società: infatti, «il principio da

ribadirsi è che la ristretta base familiare di una società di capitali può costituire il fatto noto che consente di risalire a quello della distribuzione ai soci del maggior utile non contabilizzato»⁷⁷.

Tale meccanismo inferenziale è riconducibile nelle fattispecie che, pur non rientrando in alcuna previsione legislativa, implicano inversioni o modificazioni del normale riparto degli oneri probatori. È il caso delle cosiddette presunzioni giurisprudenziali⁷⁸. Tuttavia, non può non rilevarsi che l'inferenza utilizzata a fondamento della sopra richiamata presunzione giurisprudenziale in tema di ristretta base partecipativa, pur riferita a un numero "n" di fattispecie, è pur sempre riconducibile al meccanismo della presunzione semplice, assumendosi come semplificata, semplicemente, la valutazione dell'inferenza alla fattispecie concreta ma riportandosi alla costruzione dell'inferenza probabilistica, della prova libera, il nesso desunto dall'*id quod plerumque accidit*.

Difatti, l'accertamento del maggior reddito in capo all'ente societario rappresenta un presupposto logico-giuridico della rettifica: logico precipitato è che la dimostrazione del maggior reddito abbia carattere logicamente pregiudiziale⁷⁹. Da tanto consegue che, a valle dell'accertamento del maggior reddito in capo all'ente societario, il ragionamento presuntivo si fonda sul fatto noto rinvenuto nella ristretta base partecipativa, il cui carattere di "gravità" è ritrovato sulla «*considerazione della complicità che normalmente avvince i membri di una ristretta compagine sociale*»⁸⁰. Non può non rilevarsi che, al vaglio dell'art. 7, comma 5-bis, D.Lgs. n. 546/1992, il descritto ragionamento presuntivo non è idoneo a fondare la rettifica in quanto non supera la regola di giudizio fondata sul principio "*in dubio pro adsiduo*".

Il descritto meccanismo presuntivo risulta carente in relazione al canone di "puntualità", sotteso alla disciplina di valutazione delle prove, il quale è teso alla dimostrazione del nesso di correlazione con il fatto storico secondo criteri di razionalità e di maggior certezza logica: assumendo che la puntualità esprime il canone di inveramento dell'inferenza sulla scorta della dimostrazione del nesso di causalità con il fatto storico attraverso l'utilizzo di criteri inferenziali di carattere razionale e fondati sul più alto grado di probabilismo logico ritraibile dall'esperienza e dalla tecnica, per come riferibile alla materia in esame, la ristrettezza della base partecipativa non appare idonea a far ritenere inverata l'inferenza probabilistica della distribuzione "a valle" del maggior reddito accertato sulla società. Tanto anche perché, dovendo il canone di "puntualità" essere declinato in forza della "coerenza con la normativa sostanziale" (da ricondurre alla delimitazione dei canoni nella prova negli elementi costitutivi della fattispecie imponibile)

⁸¹, non può non declinarsi la "puntualità" dell'inferenza alla luce del principio di cassa che regge la normativa sostanziale dei redditi di capitale: in tal senso, ove non sussistano mezzi di prova atti a comprovare (anche in forma presuntiva, come, ad esempio, su rilievi redditometrici) l'effettivo incasso dei maggiori ricavi, non può assumersi inverato il canone della "puntualità" necessario a far ritenere inverata la prova libera posta alla base della rettifica.

Ulteriormente, il descritto meccanismo presuntivo risulta carente in relazione al canone di "non contraddittorietà", sotteso alla disciplina di valutazione delle prove,

il quale esprime la completezza dell'inferenza logica nell'esclusione di ipotesi alternative alla ricostruzione in esame. In tal senso, il mero riscontro della ristrettezza partecipativa all'ente societario non è idoneo a escludere ricostruzioni alternative che afferiscono l'allocatione del maggior reddito accertato e afferenti il reimpiego o l'apprensione da parte esclusivamente di taluni soggetti. Si è già rilevato che la costruzione dell'inferenza, valutando la "puntualità" – intesa come dimostrazione del nesso di causalità con il fatto storico attraverso l'utilizzo di criteri inferenziali di carattere razionale e fondati sul più alto grado di probabilismo logico ritraibile dall'esperienza e dalla tecnica – deve, contestualmente, assumere la "non contraddittorietà", da intendersi come prova diretta della recessività, sempre secondo canoni probabilistici, di ipotesi alternative alla ricostruzione in esame: per l'effetto, la declinazione del combinato disposto dei canoni della "puntualità" e della "non contraddittorietà" impone la prova diretta, naturalmente anche in forza di rilievi presuntivi, della recessività di allocationi alternative del maggior reddito.

Pertanto, si può ragionevolmente concludere che la prova fondata sulla ristrettezza della base societaria, alla luce dei criteri di valutazione della prova introdotti dall'art. 7, comma 5-bis, D.Lgs. n. 546/1992, non sia più sufficiente, da sola, a fondare la rettifica nei confronti dei soci, in quanto «*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*». In tal senso, la mera allegazione della ristrettezza della base partecipativa non potrà più, da sola, fondare la rettifica in capo ai soci, non assumendo natura di presunzione semplice: l'Amministrazione finanziaria dovrà onerarsi di allegare ulteriori prove od elementi di prova atte a dimostrare l'effettiva attribuzione degli elementi reddituali extracontabili "*in coerenza con la normativa tributaria sostanziale*" e, dunque, idonei a dimostrare che sia oggettivamente attribuita la risorsa extracontabile al socio anche nel rispetto del principio di cassa che sorregge l'imponibilità dei redditi di partecipazione in capo al socio persona fisica.

(*) Il saggio è stato sottoposto a *double blind peer review* con valutazione positiva. Esso confluirà nel fascicolo n. 1/2026 (semestrale) della *Rivista telematica di diritto tributario*.

¹ Cass. civ., sez. V, (data ud. 26 settembre 2025) 7 gennaio 2026, n. 367.

² Tra le molte, si vedano Cass. n. 1947/2019, n. 26171/2023, n. 15390/2025.

³ Per una disamina, in generale, sulle presunzioni semplici nel diritto tributario si rinvia a RAMPONI L., *La teoria generale delle presunzioni nel diritto civile italiano*, Torino, 1890; GENTILI G., *Le presunzioni nel diritto tributario*, Padova, 1984; LUPI R., *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, 1988; MARCHESELLI A., *Le presunzioni nel diritto tributario*, Alessandria, 2004.

⁴ CIPOLLA G.M., *Prova (diritto tributario)*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, Torino, 2008, 730.

⁵ Per tale elaborazione si veda TARUFFO M., *Presunzioni: I - Diritto processuale civile*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1991, 1 ss.

⁶ In tal senso, si veda TARUFFO M., *Considerazioni sulle prove per induzione*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2010, 4, 1165 ss.

⁷ Per tale definizione classica si veda RAMPONI L., *La teoria generale delle presunzioni nel diritto civile italiano*, cit.

⁸ Tale è a terminologia che definisce la nozione generale di presunzione. Su questa definizione, in generale, si veda TARUFFO M., *Certezza e probabilità nelle presunzioni*, in *For. It.*, 1974, V, 83 ss.; CORDOPATRI F. (voce), *Presunzione, d) Teoria generale e diritto processuale civile*, in *Enc. dir.*, XXXV, Milano, 1986, 297.

⁹ Sulla struttura del ragionamento presuntivo si rinvia a PATTI S. - POLI R., *Il Ragionamento presuntivo. Presupposti, struttura, sindacabilità*, Torino, 2022.

¹⁰ Sul tema si veda PIRAINO F., *Il nesso di causalità materiale nella responsabilità contrattuale e la ripartizione dell'onere della prova*, in *Giur. it.*, 2019, 3, 709 ss., a cui si rinvia anche per le indicazioni bibliografiche.

¹¹ GALLO F., *Motivazione e prova nell'accertamento tributario: l'evoluzione del pensiero della Corte*, in *Rass. trib.*, 2001, 4, 1096.

¹² Afferma «il carattere convenzionale e relativo della verità e della certezza in materia di giudizio di fatto», LUPI R., *L'onere della prova nella dialettica del giudizio di fatto*, in AMATUCCI A. (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, III, Padova, 1994, 290.

¹³ Sulla questione si richiama BERLIRI L.V., *La giusta imposta*, Milano, 1975, 174, secondo il quale «il reddito è sempre e necessariamente un fatto del passato all'atto dell'accertamento: e perciò non può mai essere direttamente constatato, ma solo storicamente e più o meno induttivamente ricostruito». Nello stesso senso EINAUDI L., *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Torino, 1967, 172 secondo il quale è una questione empirica quella di «stimare il prezzo delle cose mobili od immobili, dei titoli o valori i quali cadono in un contratto od in una donazione o successione» (ed ivi per l'ulteriore assunto che l'operazione di stima è difficile, «ma non è un'impresa assurda» atteso che ha sempre a che vedere con «fatti riferiti ad un momento certo nel tempo»).

¹⁴ KELSEN H., *Teoria generale delle norme*, Torino, 1985, 292: «un fatto non è né vero né falso [...] un'asserzione relativa ad un fatto può essere vera o falsa».

¹⁵ LUPI R., *L'onere della prova nella dialettica del giudizio di fatto*, cit., 285: «Il giudizio di fatto è un operazione squisitamente mentale ed ipotetica».

¹⁶ Afferma la sussistenza di una imprescindibile componente interpretativa delle attività intellettuali BETTI E., *Teoria generale dell'interpretazione*, Milano, 1990, 122.

¹⁷ CIPOLLA G.M., *Prova (diritto tributario)*, cit., ivi, 730: «la prova giuridica, in ragione del suo carattere proposizionale e dell'oggettiva impossibilità (connaturata financo a quelle che, specialmente un tempo, venivano indicate come le scienze esatte) di pervenire alla verità assoluta, assicura (o tende, più esattamente, ad assicurare) la verità relativa o probabile (c.d. carattere probabilistico della prova)».

¹⁸ Sulla soggettività del meccanismo mentale ricostruttivo fonda l'affermazione della parzialità della verità conseguente al giudizio di fatto. Per una ricostruzione di tale questione si rinvia a PUGLIATTI S., *Conoscenza e diritto*, Milano, 1961, 14. Tuttavia, tale constatazione non comporta l'abbandono di un orientamento razionalistico di realismo critico, ammettendo che sia in ipotesi possibile una conoscenza razionale, in generale e quindi anche nel particolare contesto del processo. In tal senso FERRAIOLI L., *Diritto e ragione, Teoria del garantismo penale*, Bari, 1990, 17 ss.

¹⁹ TARUFFO M., *La prova dei fatti giuridici. Nozioni generali*, in *Tratt. Cicu e Messineo*, Milano, 1992, 332 ss.; ID., *Prova (in generale) nel processo civile*, in *Dig. disc. priv., sez. civ.*, XIII, Torino, 1997, 67: «la funzione che la prova svolge nel processo consiste essenzialmente nell'eliminazione dell'incertezza sulla verità o falsità di un enunciato relativo ad un fatto, principale o secondario, rilevante per la decisione. Tale incertezza sussiste in quanto l'esistenza del fatto è controversa fra le parti, e comunque in quanto un fatto può considerarsi «vero» in giudizio solo in quanto l'enunciato che lo riguarda sia sorretto da prove che lo confermano. Ogni enunciato di fatto è dunque per definizione incerto sino a che una prova non ne stabilisca la verità o la falsità».

²⁰ TARUFFO M., *La prova dei fatti giuridici. Nozioni generali*, cit., ivi, 81; CIPOLLA G.M., *Prova (diritto tributario)*, cit., ivi, 730: «il giudizio di fatto formulato dall'amministrazione finanziaria come da qualsiasi altro ente impositore si colloca sullo stesso piano dello (e non è, di conseguenza, qualitativamente diverso dallo) accertamento fattuale compiuto dal giudice, costituendo l'uno e l'altro delle variazioni di grado su una scala sostanzialmente omogenea,

quella del probabilismo logico. La natura pubblica del soggetto che ricostruisce gli accadimenti del passato non implica alcuna deviazione rispetto all'oggettiva natura empirica della questio facti».

²¹ In tale direzione si richiama WROBLEWSKI J., *Il sillogismo giuridico e la razionalità della decisione giudiziale*, in GUASTINI R. - COMANDUCCI P. (a cura di), *L'analisi del ragionamento giuridico*, Torino, 1987, 277 ss.; ID., *Livelli di giustificazione delle decisioni giuridiche*, in GIANFORMAGGIO L. - LECALDANO E., *Etica e diritto*, Bari, 1986, 203.

²² Nella dottrina italiana questo orientamento è rappresentato soprattutto da GIULIANI A., *Prova in generale (filosofia del diritto)*, in *Enc. dir.*, XXXVII, Milano, 1988, 525 ss., nonché ID., *Il concetto di prova. Contributo alla logica giuridica*, Milano, 1959.

²³ TARUFFO M., *Prova (in generale) nel processo civile*, cit., ivi, 67.

²⁴ TOULMIN S.E., *The Uses of Argument*, Cambridge, 2003, 91.

²⁵ TARUFFO M., *La valutazione delle prove*, in *La prova nel processo civile*, Milano, 2012, 220.

²⁶ Per tale definizione si veda VERDE G. (voce), *Prova (dir. proc. civ.)*, in *Enc. dir.*, XXXVII, Milano, 1988, 620. Ammettendo che nel processo possa conseguirsi una verità (come già sopra rilevato, secondo canoni di probabilismo e soggettività, relativa) dei fatti rilevanti per la decisione, ne deriva che la funzione della prova è appunto quella di fornire strumenti per il conseguimento di questa verità. La prova è dunque strumento di conoscenza, poiché mira a far sì che nel processo si consegua la conoscenza veritiera dei fatti. Il termine "prova" finisce così per designare riassuntivamente l'insieme dei dati conoscitivi, delle procedure e dei ragionamenti per mezzo dei quali una determinata ricostruzione dei fatti viene verificata e confermata come "vera", secondo canoni, giustificabili e verificabili, di coerenza logica delle inferenze.

²⁷ BESSO MARCHEIS C., *Probabilità e prova: considerazioni sulla struttura del giudizio di fatto*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1991, 1126 ss.

²⁸ Per analisi più ampie di questo orientamento teorico, e per ulteriori indicazioni bibliografiche, cfr. TARUFFO M., *La prova dei fatti giuridici. Nozioni generali*, cit., ivi, 162.

²⁹ COHEN J., *The Probable and the Provable*, Oxford, 1977.

³⁰ In tal senso si veda TARUFFO M., *La prova dei fatti giuridici. Nozioni generali*, cit., ivi, 397.

³¹ COMOGLIO L.P. - FERRI C. - TARUFFO M., *Lezioni sul processo civile*, I, Bologna, 2011, 508.

³² Su questo problema, e sulla giurisprudenza in materia, si richiama TARUFFO M., *Le prove*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1986, 1368 ss.

³³ *Ex multis*, Cass., 8 ottobre 2013, n. 22898; Cass., 31 ottobre 2011, n. 22656; Cass., 28 maggio 2007, n. 12438; Cass., 1° agosto 2007, n. 16993.

³⁴ COMOGLIO L.P. - FERRI C. - TARUFFO M., *Lezioni sul processo civile*, cit., ivi, 508.

³⁵ In giurisprudenza, in questo senso, ad esempio, Cass., 31 ottobre 2008, n. 26331, secondo la quale, se non risultano più inferenze presuntive, si verifica un vizio di motivazione e quindi la decisione è censurabile; si v. anche Cass., 15 luglio 2008, n. 19445.

³⁶ Sul tema TARUFFO M., *Considerazioni sulle prove per induzione*, cit., 1165 ss.

³⁷ Cfr., ad esempio, Cass., 29 luglio 2009, n. 17574; Cass., 11 settembre 2007, n. 19088; Cass., 1° agosto 2007, n. 16993; Cass., 11 maggio 2007, n. 10847; Cass., 18 aprile 2007, n. 9245; Cass., 24 gennaio 2007, n. 1575.

³⁸ Afferma che «perché il giudice possa dedurre dal fatto noto il fatto ignorato, non occorre che quest'ultimo sia la necessaria conseguenza dei fatti accertati, ma basta che sussista la probabilità del fatto supposto», già Cass., 15 novembre 1977, n. 4965, in *Giur. it.*, 1978, 1037 ss. Tra le decisioni più recenti, Cass., 2 maggio 2017, n. 5374; Cass., 5 dicembre 2017, n. 28995; Cass., 15 marzo 2018, n. 6387, in *Foro it.*, 2018, 3656, con nota di PATTI S., *Restituzione dell'immobile locato e prova del danno da deterioramento*, da cui è tratta la citazione. Deve pertanto considerarsi superato l'orientamento più rigido, alla luce del quale il fatto ignoto dovrebbe desumersi con assoluta certezza del fatto noto: in argomento si richiama D'ANGELO A., *Il controllo della Cassazione sui requisiti delle presunzioni semplici*, in *Foro it.*, 1973, 149 ss.

³⁹ Cass., sez. I, 8 maggio 2003, n. 6970, in *Giur. it.*, 2004, 2070, con nota di VALECCHI M., *Nota in materia di prova per presunzioni*.

⁴⁰ Per la dottrina tributaria, risultano concordi con il criterio del "più probabile che non": GENTILI G., *Le presunzioni nel diritto tributario*, cit., 158; LUPI R., *Metodi induttivi e presunzioni nel diritto tributario*, cit., 210; TRIMELONI M., *Le presunzioni tributarie*, in AMATUCCI A. (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994, II, 81; MARCHESELLI A., *Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore*, Torino, 2008; CIPOLLA G.M., *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, 445.

⁴¹ Per i primi commenti alla disposizione, si richiamano, senza pretesa di esaustività: CONSOLO C., *Natura, contenuti e riforma organica del processo tributario*, in CONSOLO C. - MELIS G. - PERRINO A.M., *Il giudizio tributario*, Milano, 2022, 28; COPPOLA P., *Prova e valutazione del relativo onere nel processo*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, 1, 168; CONTRINO A., *Irragionevolezza ordinamentali e innovazioni processuali (rilevanti) della recente riforma della giustizia tributaria*, in *Il Nuovo diritto delle società*, 2023, 299; DELLA VALLE E., *La "nuova" disciplina dell'onere della prova nel rito tributario*, in *il fisco*, 2022, 40, 3807; DEOTTO D. - LOVECCHIO L., *L'Amministrazione prova in giudizio i rilievi*

contenuti nell'atto impugnato, in *il fisco*, 2022, 39, 3718; DE MITA E., *Il giusto processo fiscale sposta l'onere della prova verso l'Amministrazione*, in *Il Sole 24 Ore*, 27 settembre 2022; DONATELLI S., *L'onere della prova nella riforma del processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2023, 1, 25; ID., *L'onere della prova nella riforma del processo tributario*, in AA.VV., *Le novità introdotte dalla legge n. 130/2022 di riforma del processo tributario*, Bari, 2023, 103; FICARI V., *Modifiche normative ed onere della prova tra procedimento e processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, 6, 603; GIOVANNINI A., *La presunzione di onestà e la fondatezza del credito impositivo "oltre ogni ragionevole dubbio"*, in *Giustizia Insieme*, 14 marzo 2023; ID., *L'onere della prova*, in A. GIOVANNINI (a cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, II, Pisa, 2024, 262; GLENDI C., *L'istruttoria nel processo tributario riformato. Una rivoluzione copernicana!* in *Dir. prat. trib.*, 2022, 6, 2192; ID., *Primi esperimenti applicativi delle Corti di merito sulla regola finale del fatto incerto nel processo tributario riformato*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2023, 3, 255; ID., *Onere della prova o regola finale del fatto incerto nel processo tributario riformato*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2023, 6, 473; ID., *Applicabilità ai giudizi pendenti della nuova norma sull'onus probandi nel processo tributario - Primi esperimenti applicativi delle Corti di merito sulla regola finale del fatto incerto nel processo tributario riformato*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2023, 3, 247; ID., *La novissima stagione della giustizia tributaria riformata*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 4, 1146; LOVISOLO A., *Sull'onere della prova e sulla prova testimoniale nel processo tributario: prime osservazioni in merito alle recenti modifiche ed integrazioni apportate all'art. 7 D.Lgs. n. 546 del 1992*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, 1, 43; MAURO M., *La prova della deducibilità fiscale dei costi d'impresa nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2022, 2, 193; MELIS G., *Su di un trittico di questioni di carattere generale relative al nuovo comma 5-bis dell'art. 7 di D.Lgs. n. 546/1992: profili temporali, rapporto con l'art. 2697 c.c. ed estensione del principio di vicinanza della prova*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 1, 211 ss.; MERCURI G., *Onere della prova: dal contributo di Allorio alla recente riforma del processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2022, 3, 324; MOSCHETTI G., *Il comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992: un quadro istruttorio per ora solo abbozzato, tra riaffermato principio dispositivo e diritto pretorio acquisitivo*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 1, 243 ss.; MULEO S., *Onere della prova, disponibilità e valutazione della prova nel processo tributario rivisitato*, in CARINCI A. - PISTOLESI F. (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario, Commento alla Legge 31 agosto 2022, n. 130*, Milano, 2022, 83 ss.; ID., *Le "nuove" regole sulla prova nel processo tributario*, in *Giustizia insieme*, 20 settembre 2022; ID., *Riflessioni sull'onere della prova nel processo tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2021, 3, 603 ss.; PISTOLESI F., *Onere della prova al fisco in nome di efficienza e trasparenza*, in *Il Sole 24 Ore*, 12 agosto 2022; RUSSO P., *Problemi in tema di prova nel processo tributario dopo la riforma della giustizia tributaria*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 2, 1013 ss.; SARTORI N., *La fase istruttoria e le c.d. prove atipiche o illecite*, in CONSOLO C. - MELIS G. - PERRINO A.M., *Il giudizio tributario*, Milano, 2022, 385 ss.; ID., *I limiti probatori nel processo tributario*, Torino, 2023; TUNDO F., *La tela di Penelope delle riforme fiscali, tra Giustizia e legge delega: epicedio della certezza del diritto? (Parte prima)*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 2, 742 ss.; ZANOTTI N., *Le prove nel giudizio tributario alla luce degli obiettivi posti dal PNRR*, in *Dir. prat. trib.*, 2024, 1, 34.

⁴² In tal senso si veda MULEO S., *Onere della prova, disponibilità e valutazione della prova nel processo tributario rivisitato*, cit., 83 ss. Egualmente in senso conforme DONATELLI S., *L'onere della prova nella riforma del processo tributario*, in AA.VV., *Le novità introdotte dalla legge n. 130/2022 di riforma del processo tributario*, cit., 103.

⁴³ Rimarca la distinzione della regola di giudizio del fatto incerto rispetto alla regola di valutazione della prova, Cass. civ., sez. V (data ud. 28 marzo 2024), 13 giugno 2024, n. 16493 in *Dir. prat. trib.*, 2024, 4, 1432, con nota di LOVISOLO A., *Osservazioni sull'utilizzo delle presunzioni "non legali" nella recente giurisprudenza della Suprema Corte*.

⁴⁴ Rimarca la specialità della valutazione della prova nel processo tributario TOSI L., *L'onere della prova nel diritto tributario*, in ANELLI F. - BRIGUGLIO A. - CHIZZINI A. - DE POLI M. - GRAGNOLI E. - ORLANDI M. - TOSI L. (a cura di), *L'onere della prova*, Milano, 2024, 1196.

⁴⁵ Sul tema si rinvia a CORRARO D., *Art. 1 (commento)*, in CONSOLO C. - GLENDI C., *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Milano, 2023, 5.

⁴⁶ In tal senso si veda MULEO S., *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato*, cit., ivi, 83. In senso conforme GIOVANNINI A., *L'onere della prova*, cit., ivi, 262. Egualmente in senso conforme DONATELLI S., *L'onere della prova nella riforma del processo tributario*, cit., ivi, 103.

⁴⁷ La stigmatizzazione della discrezionalità in tema di valutazione delle prove si rinviene nella giurisprudenza della Corte Costituzionale ove, con la sentenza 26 giugno 1965, n. 50, si è sostenuto: «In via generale, la prova legale vuole creare stabilità e sicurezza alle relazioni giuridiche; ma nella materia fiscale vuole anche proteggere l'interesse generale alla riscossione dei tributi contro ogni tentativo di evasione, ed evitare la libera scelta dei mezzi di prova o la discrezionale valutazione dei loro risultati in un campo in cui non è consigliabile creare sfere di autonomia dispositiva».

⁴⁸ LUPI R., *L'onere della prova nella dialettica del giudizio di fatto*, cit., 292: «le norme positive sulla valutazione della prova non sono indispensabili ma nulla impedisce al Legislatore di introdurre, condizionando in vario modo il libero convincimento del giudice. La norma positiva può incidere in vari modi sull'attendibilità attribuibile ad una certa argomentazione secondo i consueti criteri empirici, ma occorre tenere presente che essa si innesta su meccanismi in grado di funzionare autonomamente, e conformemente ai quali dovrà essere, nel dubbio, interpretata».

⁴⁹ Afferma l'ammissibilità e la rilevanza delle prove libere nel processo tributario, successivamente alla novella di cui alla L. 130/2022, Cass. civ., sez. V (data ud. 28 marzo 2024), 13 giugno 2024, n. 16493, cit.

⁵⁰ Ribadiscono l'applicabilità delle prove legali nel processo tributario, sulla scorta delle previsioni di cui all'art. 7, comma 5-bis, D.Lgs. n. 546/1992, MULEO S., *Onere della prova, disponibilità e valutazione della prova nel processo tributario rivisitato*, cit., ivi, 97 ss.; DONATELLI S., *L'onere della prova nella riforma del processo tributario*, cit., ivi, 113 ss.; SARTORI N., *I limiti probatori nel processo tributario*, cit., ivi, 62 ss.

⁵¹ La presunzione legale relativa enuncia un'inferenza probabilistica sull'assunto fattuale già predeterminata dal Legislatore e, pertanto, sottratta alla libera valutazione del giudice. La costruzione delle presunzioni legali deve fondarsi sui dati dell'esperienza comune (va, quindi, elaborata secondo criteri di normalità, razionalità e prevedibilità probabilistica) e deve avere natura relativa (deve, quindi, sempre assicurare al contribuente il diritto di difendersi provando). In generale, sul tema delle presunzioni legali, si rinvia a TARUFFO M., *La prova dei fatti giuridici. Nozioni generali*, cit., 479. Per le presunzioni legali in ambito tributario, si richiama CIPOLLA G.M., *Prova (diritto tributario)*, cit., 730.

⁵² GIOVANNINI A., *L'onere della prova*, cit., ivi, 268.

⁵³ TOSI L., *L'onere della prova nel diritto tributario*, cit., ivi, 1195. L'accostamento al diritto penale è condiviso anche da VIOTTO A., *Prime riflessioni sulla riforma dell'onere della prova nel giudizio tributario*, in *Rass. trib.*, 2023, 2, 339.

⁵⁴ L'*adsiduus* era il cittadino romano iscritto in una delle 5 classi in opposizione ai proletari, che erano quei cittadini che non possedevano almeno 2 iugeri oppure 11.000 assi, e, pertanto, chiamato a contribuire all'Erario. Il criterio di valutazione delle prove fondato su un evidente *favor* nei confronti del contribuente riecheggia l'omologo criterio di valutazione delle prove già esistente in ambito processual-penalistico. Sul tema sia permesso richiamare DE BONIS V., *Il nuovo processo tributario. Aggiornato alla L. 130/2022 ed al D.Lgs. 149/2022*, Pisa, 2023, 499; ID., *Il terrapiattismo e l'onere della prova nel processo tributario: i cento frisoni e la retorica Galileiana*, in *Dir. prat. trib.*, 2025, 3, 887 ss.; ID., *L'onere della prova nelle rettifiche di costi: le aporie interpretative della Suprema Corte e l'intervento risolutivo del comma 5-bis dell'art. 7 del D.Lgs. 546/1992*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2025, 6, 497 ss.; ID., *La valutazione delle prove da parte del giudice tributario e l'introduzione della regola "in dubio pro adsiduo": le ricadute in tema di accertamenti sulla distribuzione di utili da società a ristretta base partecipativa*, in *Boll. trib.*, 2023, 18, 1285.

⁵⁵ GIOVANNINI A., *L'onere della prova*, cit., ivi, 273.

⁵⁶ Sul tema, Cass. civ., sez. V (data ud. 28 marzo 2024), 13 giugno 2024, n. 16493, con nota di LOVISOLO A., *Osservazioni sull'utilizzo delle presunzioni "non legali" nella recente giurisprudenza della Suprema Corte* (cit.): «2.6. D'altro canto, la nuova formulazione legislativa, che prevede che "L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla 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", non costituisce abrogazione, neppure implicita, dell'utilizzo delle presunzioni non legali in materia tributaria e, precisamente, delle presunzioni semplici aventi i requisiti di cui all'art. 2729 cod. civ., ma detta al giudice tributario le regole di valutazione della prova, stabilendo che se questa, anche presuntiva, fornita dall'amministrazione finanziaria, quando ne è onerata, è contraddittoria o insufficiente, allora il giudice deve annullare l'atto impositivo, e allo stesso modo dovrà fare quando addirittura essa manchi, come, invero superflualmente, pure prevede la disposizione in esame».

⁵⁷ Per le presunzioni legali in ambito tributario, si richiama CIPOLLA G.M., *Prova (diritto tributario)*, cit., 730.

⁵⁸ Per tale definizione classica si veda RAMPONI L., *La teoria generale delle presunzioni nel diritto civile italiano*, cit.

⁵⁹ Cfr., PATTI S. - POLI R., *Il Ragionamento presuntivo. Presupposti, struttura, sindacabilità*, cit.

⁶⁰ COMOGLIO L.P. - FERRI C. - TARUFFO M., *Lezioni sul processo civile*, cit., 508.

⁶¹ Si veda TARUFFO M., *Le prove*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, cit., 1368 ss.

⁶² *Ex multis*, Cass., 8 ottobre 2013, n. 22898; Cass., 31 ottobre 2011, n. 22656; Cass., 28 maggio 2007, n. 12438; Cass., 1° agosto 2007, n. 16993.

⁶³ COMOGLIO L.P. - FERRI C. - TARUFFO M., *Lezioni sul processo civile*, cit., 508.

⁶⁴ Cfr., Cass., 31 ottobre 2008, n. 26331, e Cass., 15 luglio 2008, n. 19445.

⁶⁵ Sul tema TARUFFO M., *Considerazioni sulle prove per induzione*, cit., 1165 ss.

⁶⁶ Cfr., ad esempio, Cass., 29 luglio 2009, n. 17574; Cass., 11 settembre 2007, n. 19088; Cass., 1 agosto 2007, n. 16993; Cass., 11 maggio 2007, n. 10847; Cass., 18 aprile 2007, n. 9245; Cass., 24 gennaio 2007, n. 1575.

⁶⁷ Cass., sez. I, 8 maggio 2003, n. 6970, cit.

⁶⁸ Cfr. GENTILI G., *Le presunzioni nel diritto tributario*, cit., 158; LUPI R., *Metodi induttivi e presunzioni nel diritto tributario*, cit., 210; TRIMELONI M., *Le presunzioni tributarie*, cit., 81; MARCHESELLI A., *Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore*, cit.; CIPOLLA G.M., *La prova tra procedimento e processo tributario*, cit., 445.

⁶⁹ Sulla modularità del criterio posto a fondamento dell'inferenza probabilistica si richiama TARUFFO M., *Considerazioni sulle prove per induzione*, cit., 1165, il quale afferma che il ragionamento che il giudice compie quando valuta l'inferenza su un fatto storico «è costituito da inferenze che muovono da premesse particolari, ossia da enunciati relativi a circostanze specifiche, e giungono a conclusioni pure particolari, ossia ad altri enunciati relativi a fatti specifici, attribuendo a tali conclusioni un grado di conferma probatoria che si determina in funzione del criterio

impiegato per formulare l'inferenza».

⁷⁰ PESCATORE M., *Teoria delle prove civili e criminali*, Torino, 1847, 187 ss.

⁷¹ GIULIANI A., *Prova in generale (filosofia del diritto)*, cit., 565; ID., *Il concetto di prova. Contributo alla logica giuridica*, Milano, 1961, 165: «La presunzione è legata all'idea del normale: è un principio di economia della ricerca che non si debba provare tutto; in quanto l'idea del normale ci permette dei punti di riferimento, ci offre delle verità probabili che sono al di sopra di semplici congetture».

⁷² POLI R., *Gli standard di prova in Italia*, in *Giur. it.*, 2018, 2529.

⁷³ In senso conforme si veda GIOVANNINI A., *L'onere della prova*, cit., ivi, 269: «Non è in dubbio che la presunzione semplice possa continuare a fondare la verità giuridica del processo anche alla luce della nuova disciplina, ma affinché ciò accada è necessario che possieda in sé il tratto della più alta approssimazione possibile del fatto ricostruito alla storicità degli accadimenti». In senso contrario DONATELLI S., *L'onere della prova nella riforma del processo tributario*, cit., ivi, 118: «Ora, da parte nostra, siamo dell'avviso che, per alcune tipologie di presunzioni, pur dopo la novella normativa in esame, cambierà poco rispetto a quanto è accaduto sinora; nel senso che alcuni ragionamenti presuntivi – ad esempio quelli svolti ex art. 39, co. 1, lett. d), e co. 2, d.p.r. 600/1973 – continueranno ad essere valutati come lo sono stati sinora».

⁷⁴ Per l'affermazione della rilevanza della regola di valutazione della prova, di cui all'art. 7, comma 5-bis, D.Lgs. n. 546/1992, anche sulle presunzioni legali si rinvia a LOVISOLO A., *Sull'onere della prova e sulla prova testimoniale nel processo tributario: prime osservazioni in merito alle recenti modifiche ed integrazioni apportate all'art. 7 d.lgs. n. 546 del 1992*, cit., 43: «Conseguentemente il Giudice, di fronte alla deduzione da parte dell'Amministrazione di presunzioni legali relative, non potrà certamente contestare il contenuto della "inferenza presuntiva" prevista dalla legge (e cioè ad esempio, per la presunzione ex art. 32, n. 2, d.p.r. n. 600 del 1973, la configurabilità di ricavi) ma potrà comunque valutare la "logicità" e la "puntualità" dell'applicazione nel caso di specie di tale inferenza presuntiva».

⁷⁵ In senso conforme si veda GIOVANNINI A., *L'onere della prova*, cit., ivi, 273: «La compatibilità della disciplina sulle presunzioni "semplicissime" con il comma 5-bis passa, allora, da una doppia condizione: dalla dimostrazione, puntuale e circostanziata, mediante "prove piene", della violazione che legittima l'accertamento induttivo; dall'uso rigoroso delle stesse presunzioni "semplicissime", preordinato soltanto alla quantificazione, ragionevole e non arbitraria, dell'imponibile accertato o del maggiore imponibile rettificato».

⁷⁶ GIOVANNINI A., *L'onere della prova*, cit., ivi, 273.

⁷⁷ Cass. civ. n. 4695/2002.

⁷⁸ Per un'ampia analisi del fenomeno si veda VERDE G., *L'onere della prova nel processo civile*, Camerino, 1974, 135 ss.

⁷⁹ Cassazione, ord. 28 ottobre 2020, n. 23825 del.

⁸⁰ Cass. civ. n. 941/1986; in senso conforme Cass. civ. n. 5729/1995.

⁸¹ GIOVANNINI A., *L'onere della prova*, cit., ivi, 273.