

Accordi e disaccordi tra standard probatori tributari e penali (*)

Agreements and disagreements between tax and criminal evidentiary standards

di Giuseppe Zizzo - 7 luglio 2026

Abstract

Il contributo analizza l'evoluzione verso un allineamento degli standard probatori nel processo tributario e nel processo penale, stimolata dalla sentenza della Corte costituzionale n. 50/2026 e dall'art. 7, comma 5-bis, D.Lgs. n. 546/1992, evidenziandone le persistenti divergenze, riconducibili alle presunzioni legali e alle presunzioni semplicissime proprie della disciplina tributaria.

Parole chiave: processo tributario, processo penale, standard probatorio, presunzioni

Abstract

This paper examines the trend towards the alignment of the standards of proof applied in tax and criminal proceedings, as prompted by Constitutional Court Judgment No. 50/2026 and Article 7, paragraph 5-bis, of Legislative Decree No. 546/1992, highlighting the remaining divergences arising from the use of legal presumptions and presunzioni semplicissime under Italian tax law.

Keywords: tax proceedings, criminal proceedings, standard of proof, presumptions

SOMMARIO: 1. Accordi che avanzano. - 2. Esigenze di sistema. - 3. E fattori di specialità. - 4. Disaccordi che restano.

1. Nella sentenza n. 50/2026, l'esame delle questioni di legittimità costituzionale dell'art. 21-bis D.Lgs. n. 74/2000 prospettate dalle Corti remittenti, è condotto dalla Corte costituzionale, in una dimensione di sistema, lungo il filo di un confronto tra lo standard probatorio utilizzato all'interno del processo tributario e quello utilizzato all'interno del processo penale. È di questa linea di ragionamento che intendo occuparmi nel prosieguo, rinviando ad altri commenti per un'analisi a più ampio raggio¹.

Se nel processo penale la standard probatorio è particolarmente forte, l'art. 533, comma 1, c.p.p. richiedendo che la colpevolezza sia accertata oltre ogni ragionevole dubbio, in quello tributario, per lungo tempo, in assenza di specifiche legislative, è prevalso uno standard decisamente più debole, adagiato sul criterio del "prudente apprezzamento" di cui all'art. 116 c.p.c. Significativa, al riguardo, la giurisprudenza in materia di presunzioni semplici, la quale generalmente giudica «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 probabilità, con

riferimento ad una connessione possibile e verosimile di accadimenti»². Il richiamo ad una connessione semplicemente possibile e verosimile denota in modo chiaro come il tasso di ricorrenza che questa giurisprudenza accetta, per elevare a prova le presunzioni offerte dall'Amministrazione, non sia particolarmente elevato. Certamente non è tale da fugare ogni ragionevole dubbio, ma forse neppure è tale da qualificare il fatto da provare come quello maggiormente probabile alla luce degli indizi disponibili. Detto altrimenti, in una sequenza di combinazioni che va dalla mera possibilità alla (pratica) certezza, questa giurisprudenza sembra adottare un parametro di giudizio più vicino al primo estremo dello spettro che al secondo³.

Per la Corte costituzionale questa profonda divergenza negli standard probatori adottati nei due processi avrebbe fatto il suo tempo, superata dal comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992 (aggiunto dall'art. 6, comma 1, L. n. 130/2022), il quale impone al giudice tributario di annullare *«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»*. Scopo di questa disposizione sarebbe, infatti, proprio quello *«di configurare un tendenziale allineamento tra il processo penale e quello tributario»* quanto a detti standard (punto 26.5)⁴.

Più avanti, peraltro, questo allineamento sembra convertirsi da “tendenziale” a “pieno”.

Nell'argomentare a favore dell'applicazione dell'art. 21-bis D.Lgs. n. 74/2000 non solo nel caso *«che la pronuncia di assoluzione sia resa a seguito di un accertamento positivo della insussistenza del fatto»* ma pure nel caso che sia resa a seguito *«di un accertamento negativo basato sulla insufficienza di prove»*, la Corte valorizza anche il fatto che l'art. 7, comma 5-bis, abbia *«previsto l'obbligo del giudice tributario di annullare l'atto impositivo in caso di insufficienza di prove»*. Assume infatti che risulterebbe *«non in sintonia rispetto alle enunciate finalità di semplificazione e di certezza dei rapporti giuridici, ritenere che l'art. 21-bis abbia voluto rimettere a ogni giudice tributario la facoltà di escludere la valenza del giudicato penale senza la formula piena, quando poi questo medesimo giudice tributario, a esito del suo giudizio, è comunque tenuto all'annullamento dell'atto impositivo, in caso di insufficienza di prove in forza del suddetto comma 5-bis dell'art. 7»* (punto 30.1.1). È evidente che l'assunto regge solo a condizione di ritenere che tutte le volte in cui il giudice penale valuta le prove come insufficienti anche quello tributario debba valutarle insufficienti. Ma affinché questa condizione si avveri occorre che il secondo utilizzi a tal fine un metro di giudizio identico a quello utilizzato dal primo. Se il metro di giudizio utilizzato dal giudice tributario, per quanto rafforzato rispetto al passato, non avesse il rigore di quello utilizzato dal giudice penale, il primo potrebbe ritenere provati fatti ritenuti non provati dal secondo, per l'inidoneità delle prove a fugare ogni ragionevole dubbio sulla loro esistenza.

Questa visione unitaria ritorna in un punto successivo della sentenza, e segnatamente nella parte in cui la Corte esclude che il ricorso a presunzioni semplici possa

comportare un disallineamento tra i due processi, sussistendo negli stessi, «*in questo caso, una identità di strumenti probatori. La possibilità di ricorrere a questo particolare regime di prova è, infatti, riconosciuta sia nell'ambito penalistico (art.192 cod. proc. pen.) sia in quello tributario, come espressamente previsto da specifiche disposizioni (ad esempio, l'art. 39, comma 1, lettera d), del d.P.R. n. 600 del 1973*» (punto 30.1.2). Tuttavia, per escludere la possibilità di esiti distinti dei due processi, laddove i fatti siano oggetto di dimostrazione mediante presunzioni semplici, non basta rilevare la comunanza agli stessi dello strumento probatorio. Occorre altresì assumere la comunanza agli stessi dei suoi presupposti di ammissione. In particolare, occorre che, nella verifica della attendibilità delle presunzioni semplici, il giudice tributario valorizzi il medesimo tasso di verosimiglianza che è valorizzato dal giudice penale. In effetti, se il giudice tributario dovesse accontentarsi della mera probabilità, mentre quello penale richiedere la pratica certezza, il primo potrebbe concludere per l'esistenza di fatti che il secondo dovrebbe valutare non esistenti.

L'impressione che se ne ricava è che la Corte attribuisca all'art. 7, comma 5-*bis*, D.Lgs. n. 546/1992 il compito di assicurare al processo tributario uno standard probatorio omogeneo a quello operante nel processo penale. La prova "circostanziata e puntuale" di questa disposizione sembra essere equivalente, per la Corte, alla prova "oltre ogni ragionevole dubbio" di cui all'art. 533, comma 1, c.p.p.⁵.

2. Questa attribuzione non era, a dire il vero, indispensabile per respingere le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 21-*bis* D.Lgs. n. 74/2000 considerate. La maggiore pertinenza è certamente con la questione della violazione degli artt. 3 e 53 Cost., sollevata in ragione del fatto che la disposizione censurata «*determinerebbe un trattamento deteriore, rispetto al contribuente assolto in sede penale, di quello non sottoposto a un processo penale perché ha commesso violazioni di minore gravità*» (punto 30). Al riguardo, la Corte rileva che «*l'art. 21-*bis* ha accordato al contribuente il medesimo livello di garanzia che viene assicurato all'imputato nel processo penale, in termini di standard probatorio e di presupposti per un giudizio di colpevolezza, che deve avvenire, secondo quanto recita l'art. 533, comma 1, cod. proc. pen. "al di là di ogni ragionevole dubbio"*», per osservare che «*Si tratta, indubbiamente, di una scelta garantista, che non può essere ritenuta manifestamente irragionevole*» (punto 30.1). Con questo giudizio di "non irragionevolezza" della scelta del legislatore, la Corte ben avrebbe potuto porre termine all'esame della questione. D'altra parte, in premessa, aveva riportato la disposizione al tema del *ne bis in idem*, inteso quale diritto a non essere esposti alle sofferenze e ai costi economici di un secondo processo, attribuendole «*un obiettivo di garanzia e semplificazione nell'ambito del complesso rapporto tra processo penale e quello tributario*»(punto 26.5).

La Corte deve però avere avvertito i limiti di una ricostruzione che confinasse la misura in una dimensione meramente episodica, priva di coordinamento con il contesto nel quale si trova ad operare. La giurisprudenza tributaria ha, infatti, costantemente negato al giudicato penale la capacità di vincolare il giudice tributario, stante «*la diversità dei mezzi di prova acquisibili nei due ambiti processuali e dei*

criteri di valutazione del materiale acquisito, per l'operare solo nel giudizio tributario delle presunzioni»⁶. Per la Corte di Cassazione, occorre perciò che il giudice tributario proceda «ad autonoma valutazione delle risultanze istruttorie emergenti dal giudizio penale, in coordinazione con quelle raccolte nel giudizio tributario e alla stregua delle regole di giudizio applicabili in quest'ultimo»⁷.

L'interpretazione dell'art. 7, comma 5-bis, D.Lgs. n. 546/1992 che offre, omologando gli standard probatori applicabili nel processo tributario a quelli applicabili nel processo penale, consente alla Corte di superare questa dissonanza di fondo, e quindi definire una cornice sistemica nella quale l'art. 21-bis D.Lgs. n. 74/2000 trova una collocazione armonica⁸. Consente, inoltre, di rafforzare la tesi della infondatezza della questione relativa alla violazione degli artt. 3 e 53 Cost. sopra ricordata, perché elide il vantaggio, in termini di rigosità dello standard probatorio richiesto per l'affermazione della sua colpevolezza, che il contribuente che affronta anche il processo penale avrebbe su quello che affronta soltanto il processo tributario.

Essa confligge però con quella sinora fornita dalla Corte di Cassazione, la quale ha ripetutamente affermato, sia pure ancora nella forma dell'*obiter dictum*, che la disposizione considerata «non stabilisce un onere probatorio diverso, e più gravoso, rispetto ai principi già vigenti in materia»⁹. Andrà dunque verificata la sua capacità di provocare un ripensamento da parte di quest'ultima, con l'abbandono di una posizione che, nella sostanza, si risolve in una interpretazione abrogante della disposizione¹⁰. È vero che le sentenze interpretative di rigetto della Corte costituzionale non hanno efficacia *erga omnes*, ma è anche vero che il distacco dalle soluzioni ermeneutiche indicate nelle stesse come costituzionalmente obbligate dovrebbe essere circoscritto al caso in cui «*travalichino i limiti dell'interpretazione letterale-logico-sistemica*»¹¹. Tuttavia, ho qualche dubbio che la ricostruzione della portata dell'art. 7, comma 5-bis, D.Lgs. n. 546/1992 che quest'ultima delinea, possa essere qualificata come costituzionalmente obbligata sulla base della sentenza considerata. Non solo perché non era la legittimità costituzionale di questa disposizione ad essere in gioco, bensì quella dell'art. 21-bis D.Lgs. n. 74/2000, ma anche perché non è, a mio avviso, sostenibile che la sua ricostruzione nei termini descritti sia una condizione senza la quale la salvezza dell'art. 21-bis D.Lgs. n. 74/2000 non avrebbe potuto essere dichiarata. Come indicato, la sua prospettazione serve alla Corte a comporre uno sfondo normativo che non isolasse l'art. 21-bis D.Lgs. n. 74/2000, ed opera perciò soltanto da facilitatore nello sviluppo degli argomenti articolati a difesa della legittimità costituzionale di quest'ultima.

Indipendentemente da ciò, occorre evidenziare come l'anzidetto ripensamento sia comunque altamente auspicabile. È indiscutibile, infatti, che l'art. 7, comma 5-bis, D.Lgs. n. 546/1992 nel richiedere una dimostrazione circostanziata e puntuale dei fatti su cui si fonda la pretesa tributaria, fissi per il processo tributario una regola relativa alla qualità della prova, prima governata dal rinvio al "prudente apprezzamento" di cui all'art. 116 c.p.c., prossima a quella prevista per il processo penale dall'art. 533, comma 1, c.p.p. Altrettanto indiscutibile è che la stessa intenda richiamare il giudice ad una valutazione particolarmente rigorosa degli elementi di prova offerti

dall'Amministrazione¹², difficilmente conciliabile con quella in precedenza praticata¹³. La mera verosimiglianza, generalmente ritenuta sufficiente dal giudice tributario alla conferma dei fatti adottati a sostegno della pretesa tributaria, non sembra infatti corrispondere alla dimostrazione circostanziata e puntuale di cui alla disposizione considerata¹⁴. Dimostrazione che implica che gli elementi di prova allegati siano specificamente riferibili ai fatti da provare e univoci nell'indicare l'esistenza, e che quest'ultima sia perciò non meramente verosimile, ma fortemente verosimile¹⁵.

Aderire a questa ricostruzione non significa vietare l'ingresso delle presunzioni semplici nel processo tributario, come pare temere la Corte di Cassazione¹⁶. Lo stesso processo penale, che pure richiede che la colpevolezza debba essere dimostrata oltre ogni ragionevole dubbio, all'art. 192 c.p.p. le ammette. Significa modulare diversamente il tasso di frequenza statistica tra fatto noto e fatto ignoto richiesto per assumere quest'ultimo come provato¹⁷, elevandolo al punto da rappresentare l'avveramento del fatto ignoto non come meramente verosimile, ma (appunto) come fortemente verosimile.

3. Nell'art. 7, comma 5-bis, D.Lgs. n. 546/1992 non è stata, tuttavia, come avrebbe potuto, se l'intento fosse davvero stato quello di livellare gli standard probatori dei due processi, adottata la formula utilizzata nell'art. 533, comma 1, c.p.p. La disposizione impone, quindi, che la prova nel processo tributario abbia un alto livello di attendibilità, non che sia idonea a fugare ogni ragionevole dubbio. Vi è dunque prossimità¹⁸, ma non equivalenza, tra i due criteri. Contrariamente a quanto sembra ritenere la Corte costituzionale, i margini per un diverso apprezzamento del materiale probatorio nei due processi, seppure significativamente ridimensionati dall'art. 7, comma 5-bis, D.Lgs. n. 546/1992 non sono scomparsi. Non è perciò da escludere che il giudice tributario ritenga un determinato materiale probatorio sufficiente a concludere nel senso dell'esistenza di certi fatti mentre quello penale giudichi lo stesso materiale insufficiente a detti fini.

Alla luce di queste considerazioni, la sentenza della Corte merita sicura adesione quando riconosce all'art. 7, comma 5-bis, D.Lgs. n. 546/1992 la capacità di rendere più rigoroso lo standard probatorio applicabile nel processo tributario. Desta, invece, perplessità quando pare attribuire a questa disposizione la capacità di produrre un pieno, anziché tendenziale, allineamento tra processo tributario e penale. La formula testuale della disposizione porta infatti a negare la pienezza di detto allineamento.

Occorre peraltro chiedersi se la differenza negli standard probatori espressa dal confronto tra l'art. 7, comma 5-bis, D.Lgs. n. 546/1992 e l'art. 533, comma 1, c.p.p. sia, per quanto sottile, giustificata, senza trascurare, nel rispondere, il rilievo che assumono, nel processo tributario, standard probatori ulteriori, sicuramente lontani dallo standard penalistico, quali le presunzioni legali e le presunzioni semplicissime. È con riferimento a questi ulteriori standard che la Corte predica l'esigenza di salvaguardare le specificità del processo tributario, onde prevenire «un'eccessiva compressione dello standard probatorio di cui dispone il giudice tributario al fine di

verificare il corretto assolvimento del dovere inderogabile di concorrere alle spese pubbliche» (punto 30.1.2). In questa prospettiva, sottrae all'azione dell'art. 21-*bis* D.Lgs. n. 74/2000 i fatti che nel processo tributario sono coperti dalle presunzioni legali (non i fatti noti, che dovranno essere provati secondo i criteri ordinari, né quelli eventualmente adottati a controprova dal contribuente), come pure quelli che nello stesso sono provati mediante presunzioni semplicissime (adducendo, piuttosto sbrigativamente, la loro estraneità al novero di quelli rilevanti nel processo penale). La fissazione di questi paletti non necessariamente indica che la Corte sia dell'opinione che le divergenze tra gli standard dei due processi siano indefettibili. Essa, piuttosto, sembra consentirle di individuare, nel ragionamento che svolge in relazione all'art. 21-*bis* D.Lgs. n. 74/2000, un punto di equilibrio allo stato della legislazione, perché consente di separare i casi in cui è ravvisabile una continuità di standard probatori tra i due processi (per come la Corte interpreta l'art. 7, comma 5-*bis*, D.Lgs. n. 546/1992), nei quali il trasferimento al processo tributario delle valutazioni dei materiali probatori compiute nel processo penale non produce attriti, dai casi in cui non è ravvisabile una siffatta continuità, nei quali detto trasferimento produce attriti¹⁹. Più una presa d'atto, insomma, della compresenza nel processo tributario di una varietà di standard probatori, che un avallo della stessa.

4. È un fatto che, pur con l'obiettivo di aggravare lo standard utilizzato nel processo tributario, nell'art. 7, comma 5-*bis*, D.Lgs. n. 546/1992 sia stata compiuta la scelta di non riprodurre la formula dell'art. 533, comma 1, c.p.p., ed è un fatto che nessuna iniziativa sia stata assunta per la rimozione (o semplicemente per lo sfortimento) delle presunzioni legali e delle presunzioni semplicissime che popolano la normativa tributaria. L'autonomia degli standard utilizzati nel processo tributario resta, dunque, salda, come resta salda la loro eterogeneità.

In assenza di un radicale cambiamento di rotta su questo versante, non sembra, perciò, remoto il rischio dell'approdo ad un processo tributario a doppio standard probatorio²⁰. È assolutamente verosimile, infatti, che il carattere "europeo" delle sanzioni amministrative tributarie, postulabile sulla base dei criteri elaborati dalla giurisprudenza della Corte EDU, conduca, prima o poi, a staccare lo standard riferibile ai profili sanzionatori da quello riferibile a quelli impositivi, richiedendo che, per la conferma della irrogazione delle sanzioni, il materiale probatorio versato in giudizio sia valutato adottando il medesimo metro di giudizio utilizzato nel processo penale.

Questa disarticolazione non mi sembra censurabile per sé stessa²¹. Non mi pare, infatti, che il principio di non contraddizione imponga un effetto di trascinamento, in virtù del quale all'allineamento allo standard penalistico del giudizio relativo alle sanzioni amministrative debba necessariamente essere abbinato il medesimo allineamento del giudizio relativo alla pretesa tributaria. Nessuna contraddizione affliggerebbe, a mio avviso, la decisione di un giudice che giudicasse il materiale probatorio offerto dall'Amministrazione finanziaria sufficientemente robusto per confermare la pretesa tributaria (ad esempio, perché a tale fine tenuto ad applicare una presunzione legale)

ma non per confermare l'irrogazione delle sanzioni (dovendo a questo diverso fine fare capo ad altri, e più rigorosi, standard probatori).

Mi sembra invece censurabile nella misura in cui presuppone che nel giudizio sulla pretesa tributaria si perpetui un assetto ormai probabilmente obsoleto, perché radicato su assunti da considerare in larga parte superati²². È indubbio, infatti, che il progressivo rafforzamento dei poteri investigativi dell'Amministrazione finanziaria, e della capacità di quest'ultima di raccogliere ed elaborare dati utili ai fini dell'accertamento dei fatti fiscalmente rilevanti, indebolisca, a monte, l'argomento delle asimmetrie conoscitive tra Amministrazione finanziaria e contribuenti, spesso addotto per giustificare le inversioni e gli alleggerimenti che segnano la prova di detti fatti nel processo tributario²³. Sullo sfondo vi è pur sempre il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53, comma 1, Cost., che esclude che un dovere di concorso alle pubbliche spese possa sorgere in assenza di una effettiva attitudine dell'individuo al suo adempimento, e che perciò osta ad un ricorso ingiustificato (o non più giustificato) a meccanismi, come quelli indicati, che permettono al prelievo di mettere radici su basi imponibili fittizie.

È su questo versante, a mio avviso, e non su quello del confronto con gli standard riferiti alle sanzioni, che deve essere sviluppata la riflessione sulla opportunità di, e sulle condizioni per, una ulteriore revisione degli standard riferiti alla pretesa tributaria, avanzando nel cammino intrapreso nel 2022 con l'introduzione nell'art. 7 D.Lgs. 546/1992 del comma 5-bis.

() Il saggio è stato sottoposto a *double blind peer review* con valutazione positiva. Esso confluirà nel fascicolo n. 2/2026 (semestrale) della *Rivista telematica di diritto tributario*.

¹ Molti i commenti a questa sentenza. Ricordo, in particolare: TUNDO F., *La supplenza costituzionale sull'art. 21-bis D.Lgs. n. 74/2000, consolida l'autonomia del giudice tributario*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2026, 1 e pubblicato online il 24 aprile 2026, www.rivistadiritto tributario.it; GIOVANNINI A., *Processo tributario e sentenza d'assoluzione dopo la pronuncia della Consulta*, in *Rass. trib.*, 2026, 2, 300; MARCHESELLI A., *La Consulta e la prova tributaria: una sentenza storica*, in *Corr. trib.*, 2026, 5, 439; GIOVANARDI A., *Ogni cosa (quasi) al suo posto, parte prima: la Consulta respinge l'attacco all'art. 21-bis del D.Lgs. n. 74 del 2000*, in *Ipsos quotidiano*, 17 aprile 2026; PETRUZZELLA L., *Un fatto, due processi, una res iudicata. Nota a Corte cost. n. 50/2026*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2026, 1 e pubblicato online il 28 aprile 2026, www.rivistadiritto tributario.it.

² Tra le tante: Cass., sez. V, 8 aprile 2015, n. 6989.

³ Per questo ordine di idee: 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.

⁴ Su questa disposizione, tra i tanti: RUSSO P., *op. cit.*; GALLO F., *L'onere della prova nel processo tributario a seguito della riforma ex lege 130/2022*, in *Giustizia Insieme*, 4 novembre 2025; GIOVANNINI A., *Sulla presunzione di onestà del contribuente e sulle prove*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2023, 2, 327; SCANU G.G., *Motivazione e (onere della) prova nel processo tributario riformato*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2023, 4, 915; VIOTTO A., *Prime riflessioni sulla riforma dell'onere della prova nel giudizio tributario*, in *Rass. trib.*, 2023, 4, 331; GOLISANO M., *Riflessioni in ordine all'impatto del nuovo comma 5-bis, art. 7, D.Lgs. n. 546/1992 in riferimento alle imposte indirette*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 1, 173 ss.; BASILAVECCHIA M., *L'onere della prova nell'applicazione giurisprudenziale*, in *Il processo*, 2025, 2, 765; TOSI L., *La nuova norma sull'onere della prova nel processo tributario*, in *Tax News*, 20 dicembre 2024; VANZ G., *Genesis, struttura e ricadute sull'interpretazione della nuova disposizione sull'onere della prova nel processo tributario*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2025, 1, 274 ss.

⁵ Secondo MARCHESELLI A., *La Consulta e la prova tributaria*, cit., 440, la Corte affermerebbe «un principio sistematico di enorme rilevanza: non è assolutamente vero che la prova penale sia più rigorosa di quella tributaria. Anche la prova tributaria è allineata allo standard dell'oltre ogni ragionevole dubbio, in base al comma 5-bis dell'art. 7, D.Lgs. n. 546/1992». Più prudenti altri commentatori, come: TUNDO F., *op. cit.*, 18, il quale osserva che «la Corte si sia fermata ad un passo dall'ammettere esplicitamente che l'avvento dell'art. 7, comma 5-bis, d.lgs. n. 546 del 1992 abbia comportato il recepimento, nel giudizio tributario, dello standard probatorio del processo penale»; GIOVANNINI A., *Processo tributario*, cit., 310, il quale segnala che la Corte sembra interpretare l'art. 7, comma 5-bis, «con un metro "quasi penalistico"». L'equivalenza tra i criteri indicati nelle due disposizioni era stata, peraltro, già adottata in dottrina: MARCHESELLI A., *La prova nel processo tributario*, Milano, 2024, 74; GALLO F., *op. cit.*, 2 e 8; BASILAVECCHIA M., *op. cit.*, 777.

⁶ Cass., sez. VI-5, 23 dicembre 2022, n. 37619.

⁷ Cass., sez. VI-5, 15 dicembre 2021, n. 24779.

⁸ TUNDO F., *op. cit.*, 13; L. PETRUZZELLA, *op. cit.*, 8; MARCHESELLI A., *La Consulta*, cit., 443. L'esigenza di definire una cornice normativa coerente con il vincolo stabilito dall'art. 21-bis D.Lgs. n. 74/2000 aveva del resto fornito ad una parte della dottrina una sponda per argomentare a favore della omogeneità tra lo standard probatorio di cui all'art. 7, comma 5-bis, D.Lgs. n. 546/1992 e quello di cui all'art. 533, comma 1, c.p.p.: GALLO F., *op. cit.*, 6; TOSI L., *op. cit.*, 6.

⁹ Cass., sez. V, 15 aprile 2026, n. 9716.

¹⁰ GALLO F., *op. cit.*, 6; VANZ G., *op. cit.*, 12-13.

¹¹ Cass., sez. V, 18 novembre 2021, n. 35336.

¹² SCANU G.G., *op.cit.*, 922; VIOTTO A., *op.cit.*, 335, il quale menziona una «prova forte, congrua, univoca, attendibile»; TOSI L., *op.cit.*, 3; GIOVANNINI A., *Processo tributario*, cit., il quale sottolinea che «Per il comma 5-bis la prova deve avere un livello molto alto di robustezza affinché possa essere considerata decisiva» (311), postulando «un livello di verosimiglianza molto simile a quello che deve raggiungere la prova nel processo penale» (312). Come già indicato, per una parte della dottrina la disposizione proporrebbe uno standard omogeneo a quello adottato nel processo penale: MARCHESELLI A., *La prova nel processo tributario*, cit., 74; GALLO F., *op.cit.*, 2 e 8; BASILAVECCHIA M., *op.cit.*, 777.

¹³ RUSSO P., *op.cit.*, 3; PISTOLESI F., *Il processo tributario*, Torino, 2023, 127, per il quale «adesso l'ente impositore deve dimostrare 'in modo circostanziato e puntuale' le 'ragioni oggettive' del proprio assunto, non potendo quindi limitarsi a fornire un mero quadro indiziario, a meno che non ricorrano le puntuali ipotesi in cui le norme tributarie lo consentano».

¹⁴ GOLISANO M., *op.cit.*, 8.

¹⁵ GALLO F., *op.cit.*, 8; GOLISANO M., *op.cit.*, 10.

¹⁶ Cass., sez. V, 15 aprile 2026, n. 9716. Si esprimono in senso critico rispetto a questo orientamento giurisprudenziale: GALLO F., *op.cit.*, 3 ss.; TOSI L., *op.cit.*, 4.

¹⁷ GIOVANNINI A., *Sulla presunzione di onestà*, cit., 337-338; VIOTTO A., *op.cit.*, 335.

¹⁸ GOLISANO M., *op.cit.*, 10; TOSI L., *op.cit.*, 3;

¹⁹ PETRUZZELLA L., *op.cit.*, 12.

²⁰ Già, peraltro, prefigurato da quella giurisprudenza che ha circoscritto il raggio di azione del vincolo di cui all'art. 21-bis D.Lgs. n. 74/2000 ai profili sanzionatori, escludendo che il giudicato penale possa impegnare il giudice tributario nella decisione su quelli impositivi. Secondo la Corte, «*sulla sanzione (penale ed amministrativa-tributaria) è preminente la necessità che il regime sanzionatorio, in applicazione del ne bis in idem, si unitario, non contraddittorio e proporzionato mentre, quanto all'imposta, «l'accertamento mira ad assicurare l'attuazione della norma impositiva in funzione dell'obiettivo di attuare la 'giusta imposizione' nell'equilibrio tra dovere contributivo e principio della capacità contributiva, che viene realizzato con gli strumenti previsti dall'ordinamento tributario e secondo i criteri di riparto della prova tra il contribuente e il fisco»* (Cass., sez. V, 14 febbraio 2025, n. 3800, commentata in senso fortemente critico dalla dottrina: GIOVANNINI A., *Processo penale e processo tributario: l'efficacia di giudicato della sentenza di assoluzione*, in *Giustizia Insieme*, 2025, 2, 169; DI SIENA M., *Le asimmetrie parallele e l'efficacia del giudicato penale*, in *Corr. trib.*, 2025, 6, 531; SALVATI A., *Innocenti evasori: la Cassazione verso il triplo binario (e oltre). Osservazioni a Cass. civ., sez. V, 14 febbraio 2025, n. 3800*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2025, 1, 329 ss.; MARCHESELLI A., *Dal doppio binario al capolinea giusto processo*, *Riv. tel. dir. trib.*, 2025, 1, 235 ss.).

²¹ *Contra* MARCHESELLI A., *Dal doppio binario*, cit., 5, il quale ritiene che «*si può avere qualche dubbio sul fatto se la logica e l'aristotelico principio di non contraddizione non accendano qui un segnale rosso insuperabile*».

²² MULEO S., *Il principio europeo dell'effettività della tutela e gli anacronismi delle presunzioni legali tributarie alla luce dei potenziamenti dei poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, 3, 695.

²³ Asservendoli a «*l'interesse generale alla riscossione dei tributi contro ogni forma di evasione*» (Corte cost., 26 giugno 1965, n. 50. Nella medesima prospettiva: Corte cost., 12 luglio 1967, n. 109; Corte cost., 23 luglio 1987, n. 283; più recentemente, Corte cost., 31 gennaio 2023, n. 10).