

ART. 7 DEL D.LGS. N. 546/1992 COME STATUTO DELLA PROVA NEL PROCESSO TRIBUTARIO

Poteri istruttori, regola di giudizio, presunzioni, legalità probatoria e nuova disciplina degli utili extracontabili nelle società a ristretta base partecipativa

di Antonio Lattanzio

Abstract

L'art. 7 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 ha ormai oltrepassato la propria originaria funzione di norma sui poteri istruttori per assumere la fisionomia di un autentico **statuto della prova tributaria**. Nella disposizione convergono, infatti, il principio dispositivo, i poteri officiosi delle Corti di giustizia tributaria, la disciplina dei mezzi di prova, il riparto dell'onere probatorio, le regole di valutazione e, soprattutto, il criterio di decisione del fatto controverso. Il contributo muove da questa metamorfosi funzionale per ricostruire in chiave unitaria il sistema vigente e la sua prossima trasposizione nell'art. 52 del d.lgs. 14 novembre 2024, n. 175, applicabile dal 1° gennaio 2027. Particolare attenzione è dedicata ai commi 1 e 2, letti alla luce degli artt. 24 e 111 Cost. e della giurisprudenza costituzionale e di legittimità, al fine di delimitare la portata del **soccorso istruttorio**: il giudice può chiarire e integrare un quadro probatorio già ritualmente introdotto, ma non può trasformare i propri poteri in una supplenza dell'Amministrazione rispetto alla prova dei fatti costitutivi della pretesa. Il baricentro dell'analisi è tuttavia rappresentato dal **comma 5-bis**, introdotto dalla legge n. 130 del 2022, che non si esaurisce nella riproduzione dell'art. 2697 c.c., ma detta una vera **regola di giudizio**, imponendo l'annullamento dell'atto quando la prova della sua fondatezza manchi, sia contraddittoria o risulti comunque insufficiente a dimostrare in modo "*circostanziato e puntuale*" le ragioni oggettive dell'imposizione e delle sanzioni. Da tale premessa discende la necessità di distinguere la motivazione dell'atto dalla sua prova in giudizio, la plausibilità dell'accertamento dalla sua effettiva dimostrazione, nonché il potere di rideterminazione del giudice, proprio del modello di impugnazione-merito, dall'inammissibile costruzione *ex post* di un fatto costitutivo non provato. Il saggio approfondisce quindi il rapporto tra il comma 5-bis, le **presunzioni semplici** degli artt. 2727 e 2729 c.c. e le **presunzioni legali** di cui all'art. 2728 c.c., valorizzando l'inciso che impone la coerenza con la normativa tributaria sostanziale e la distinzione tra fatti-base e fatto presunto. Il terreno di verifica privilegiato è costituito dalla **presunzione di distribuzione degli utili extracontabili nelle società di capitali a ristretta base partecipativa**: se ne ricostruisce l'origine pretoria, la progressiva standardizzazione e la successiva trasformazione operata dall'art. 23 del d.lgs. 7 agosto 2026, n. 148, che tipizza i presupposti dell'inferenza, la circoscrive ai componenti positivi imponibili non contabilizzati e non dichiarati e ai componenti negativi indeducibili perché inesistenti e, una volta provati i fatti-base mediante "*elementi certi e precisi, anche di natura presuntiva*", attribuisce alla distribuzione dei "corrispondenti utili" la struttura di una **presunzione legale relativa**. La novella è letta nella sua natura bifronte: restringe l'area applicativa, ma rafforza l'effetto probatorio. Da qui la centralità della prova dei presupposti, della nozione di utile realmente distribuibile, dell'individualizzazione della posizione del socio e di una **prova contraria effettiva**, non riducibile a una *probatio diabolica*. L'indagine si estende alla testimonianza scritta ex art. 257-bis c.p.c., alle dichiarazioni extraprocessuali dei terzi, alla consulenza tecnica, al potere di disapplicazione, alla legalità dell'acquisizione probatoria e all'art. 7-quinquies della legge n. 212 del 2000, con specifico riguardo alle indagini finanziarie e a Cass. n. 19956/2026; considera, inoltre, il nuovo raccordo tra processo penale e tributario delineato dall'art. 21-bis del d.lgs. n. 74 del 2000 e dalla Corte costituzionale n. 50/2026. Ne emerge un

modello nel quale il giudice tributario non è né un secondo ufficio accertatore né uno spettatore passivo: è il **giudice del fatto fiscale legalmente provato**, chiamato a garantire l'equilibrio tra effettività dell'accertamento, capacità contributiva, parità delle armi e giusto processo.

Sommario: 1. La metamorfosi funzionale dell'art. 7: da norma istruttoria a statuto della prova tributaria. – 2. Il quadro normativo vigente e il passaggio all'art. 52 del Testo unico. – 3. Poteri officiosi, principio dispositivo e terzietà. – 4. Soccorso istruttorio, acquisizione documentale e consulenza tecnica. – 5. Il comma 5-bis: onere della prova e regola di giudizio. – 6. Motivazione, prova e modello di impugnazione-merito. – 7. Prova “*circostanziata e puntuale*”, indizi e presunzioni semplici. – 8. Non contestazione, fatti pacifici e *thema probandum*. – 9. Presunzioni legali e coerenza con il diritto sostanziale. – 10. Testimonianza scritta e dichiarazioni dei terzi. – 11. Disapplicazione degli atti generali. – 12. Legalità dell'acquisizione probatoria e inutilizzabilità. – 13. Indagini finanziarie e autorizzazione preventiva. – 14. Giudicato penale assolutorio e processo tributario. – 15. Utili extracontabili e ristretta base: il diritto vivente anteriore alla riforma. – 16. L'art. 23 del d.lgs. n. 148/2026: la nuova presunzione legale relativa. – 17. Fatti-base, elementi certi e precisi e “*corrispondenti utili*”. – 18. Prova contraria, posizione individuale del socio e dichiarazioni di terzi. – 19. Rapporti tra accertamento societario e accertamento del socio, partecipazioni multilivello e profili intertemporali. – 20. Conclusioni: il giudice del fatto fiscale legalmente provato.

1. La metamorfosi funzionale dell'art. 7: da norma istruttoria a statuto della prova tributaria

Vi sono disposizioni che, pur mantenendo invariata la propria collocazione nel sistema, finiscono per cambiare funzione. L'**art. 7 del d.lgs. n. 546/1992** appartiene a questa categoria. La sua rubrica continua a evocare i poteri delle Corti di giustizia tributaria, ma il contenuto attuale eccede ormai la dimensione meramente istruttoria: nella stessa disposizione convivono **poteri officiosi**, mezzi di prova, limiti al giudice, potere di disapplicazione e una vera regola di decisione sul fatto controverso.

La trasformazione è il risultato di una lunga evoluzione. Il modello originario del processo tributario conservava più marcati tratti acquisitivi; l'abrogazione, nel 2005, del previgente comma 3 e la successiva elaborazione della Corte Costituzionale hanno progressivamente ricondotto il rito entro un paradigma più nettamente **dispositivo e paritario**. Corte cost. 21 gennaio 2000, n. 18 aveva già chiarito, con riguardo alle dichiarazioni dei terzi e al divieto di testimonianza allora vigente, che la specialità del processo tributario non comportava l'abbandono delle garanzie del contraddittorio; Corte Cost. 29 marzo 2007, n. 109, dopo la soppressione del potere generalizzato di ordinare alle parti il deposito di documenti, ha valorizzato la terzietà del giudice e il carattere non inquisitorio del rito.

La riforma del 2022 ha poi modificato il centro di gravità della disposizione. Con il **comma 5-bis** il legislatore non si è limitato a confermare che la parte pubblica, attrice in senso sostanziale, deve dimostrare i fatti costitutivi della maggiore pretesa; ha stabilito che il giudice deve annullare l'atto quando la prova manchi, sia contraddittoria o non raggiunga una soglia sufficiente di specificità. L'art. 7 diviene così la cerniera tra il momento amministrativo dell'accertamento e il momento giurisdizionale della verifica della sua effettiva fondatezza.

2. Il quadro normativo vigente e il passaggio all'art. 52 del Testo unico della giustizia tributaria

Nel testo vigente sino al 31 dicembre 2026, il comma 1 attribuisce alle Corti, “**ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti**”, le facoltà di accesso, richiesta di dati, informazioni e chiarimenti riconosciute agli uffici dalle singole leggi d'imposta; il comma 2 consente di richiedere relazioni a organi tecnici pubblici e di disporre consulenza tecnica quando occorranno conoscenze di particolare complessità; il comma 4, dopo la legge n.

130/2022 e il d.lgs. n. 220/2023, mantiene il divieto del giuramento ma ammette la **testimonianza scritta** nelle forme dell'art. 257-bis c.p.c.; il comma 5 disciplina la disapplicazione incidentale di regolamenti e atti amministrativi generali illegittimi; il comma 5-bis governa onere e sufficienza della prova.

Dal **1° gennaio 2027** la disciplina confluirà nell'art. 52 del d.lgs. 14 novembre 2024, n. 175, Testo unico della giustizia tributaria. Il nuovo articolo riproduce sostanzialmente l'architettura dell'art. 7, rinumerando i commi a seguito della soppressione della disposizione già abrogata. La continuità non è puramente formale: conferma che il legislatore del Testo unico ha assunto la disciplina probatoria come parte stabile del nuovo assetto processuale. Tra le differenze testuali merita segnalazione il rinvio, in materia di compensi del consulente, anche al d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, oltre che alla legge n. 319/1980.

La successione tra art. 7 e art. 52 va quindi letta come **continuità sistematica**, non come cesura. Sino alla fine del 2026 il parametro normativo resta il d.lgs. n. 546/1992; dal 2027 la medesima struttura entrerà nel Testo unico. Per l'interprete, ciò rende ancor più importante distinguere ciò che appartiene al nucleo permanente della disciplina – poteri integrativi, centralità della prova, rispetto delle presunzioni sostanziali – dalle questioni ancora aperte affidate all'elaborazione giurisprudenziale.

3. Poteri officiosi, principio dispositivo e terzietà del giudice

La formula del comma 1 contiene già i limiti del potere: “**ai fini istruttori**” e “**nei limiti dei fatti dedotti dalle parti**”. Il giudice tributario dispone di strumenti penetranti, ma non è investito di un potere autonomo di ricerca di una diversa materia imponibile. Non può sostituire il titolo della pretesa, introdurre un nuovo fatto costitutivo o ricostruire ex officio una causa pretendi che l'atto non contiene.

La Cassazione ha progressivamente affinato questa distinzione. **Cass., sez. V, 25 ottobre 2021, n. 29856** e **Cass., sez. V, ord. 10 luglio 2023, n. 19581**, hanno ribadito che i poteri officiosi possono essere impiegati per superare un'obiettivo incertezza e integrare elementi già introdotti, non per sopperire alla completa inerzia della parte. Nello stesso solco si collocano **Cass. 20 gennaio 2016, n. 955**, **Cass. 11 maggio 2021, n. 12383** e **Cass. 4 febbraio 2025, n. 2605**.

La regola è coerente con l'art. 111 Cost.: il giudice deve essere **terzo** rispetto alle parti e non può trasformarsi nel soggetto che costruisce il fondamento probatorio della pretesa pubblica. La rilevanza costituzionale dell'interesse fiscale, radicata negli artt. 2 e 53 Cost., non autorizza una commistione tra funzione amministrativa e funzione giurisdizionale. Il processo inizia precisamente quando il potere unilaterale dell'Amministrazione finanziaria viene sottoposto a un controllo esterno e imparziale.

4. Soccorso istruttorio, acquisizione documentale, PVC e consulenza tecnica

Il confine tra integrazione e supplenza emerge con particolare chiarezza nelle controversie in cui l'avviso richiami un **processo verbale di constatazione** non prodotto. **Cass. 6 maggio 2024, n. 12107**, **Cass. 21 luglio 2025, n. 20328**, e **Cass. 25 agosto 2025, n. 23831**, hanno escluso soluzioni automatiche: la mancata produzione del PVC non determina di per sé la soccombenza dell'Ufficio, ma il giudice può ordinarne l'acquisizione soltanto quando ciò serva a integrare un quadro istruttorio già esistente e non a creare ex post la prova mancante. È la distinzione, sempre attuale, tra **chiarire la prova** e **creare la prova**.

Analogo limite governa la **consulenza tecnica**. L'art. 7, comma 2, consente il ricorso alla CTU per elementi conoscitivi di particolare complessità, ma la consulenza non può diventare uno strumento esplorativo destinato a ricercare i fatti principali che le parti avrebbero dovuto allegare e provare. **Cass., Sez. Un., 28 febbraio 2022, n. 6500**, **Cass. 31 maggio 2022,**

n. 17504, Cass. 13 maggio 2024, n. 13038, e Cass. civ. 4 ottobre 2024, n. 26039, pur in contesti differenti, convergono sulla distinzione tra **funzione valutativa o percipiente e indebita sostituzione dell'onere probatorio**.

In materia tributaria il tema assume particolare rilievo nelle controversie estimative, catastali, finanziarie, di transfer pricing o di ricostruzione contabile. La CTU può aiutare il giudice a **comprendere** un fatto tecnicamente complesso; non può essere il luogo nel quale viene per la prima volta costruita la fattispecie impositiva.

5. Il comma 5-bis: onere della prova e vera regola di giudizio

Il comma 5-bis stabilisce che **l'Amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato** e che il giudice fonda la decisione sugli elementi emersi nel giudizio. Il dato testuale prosegue imponendo l'annullamento se la prova della fondatezza dell'atto manca, è contraddittoria o è comunque insufficiente a dimostrare in modo circostanziato e puntuale le ragioni oggettive della pretesa e delle sanzioni.

La disposizione non può essere ridotta a una ripetizione dell'art. 2697 c.c. La prima parte riguarda il **riparto dell'onere**; la seconda introduce una **regola di decisione del fatto incerto**. Se, al termine dell'istruttoria, il fatto costitutivo rimane non dimostrato, la conseguenza non è l'apertura di una nuova attività investigativa del giudice, ma l'annullamento dell'atto. In questa prospettiva, **Cass. 13 giugno 2024, n. 16493, e Cass. 15 aprile 2026, n. 9716**, hanno chiarito che il comma 5-bis non elimina la prova presuntiva, ma impone al giudice di verificare che anche la prova indiretta raggiunga la soglia di sufficienza richiesta dalla legge.

Neppure è corretto trasporre nel processo tributario lo standard penalistico dell'**oltre ogni ragionevole dubbio**. Il comma 5-bis non stabilisce quel livello di certezza; richiede però qualcosa di più della mera verosimiglianza amministrativa. Il fatto fiscale deve risultare sufficientemente dimostrato secondo le regole proprie della fattispecie sostanziale e del mezzo di prova utilizzato.

6. Motivazione dell'atto, prova in giudizio e modello di impugnazione-merito

Uno dei riflessi più importanti del comma 5-bis consiste nella necessità di separare **motivazione e prova**. La motivazione delimita la pretesa, consente al contribuente di comprenderne le ragioni e fissa il *thema decidendum*; non per questo dimostra la verità dei fatti affermati. Un avviso può essere formalmente intelligibile e tuttavia risultare processualmente non provato.

Questa distinzione deve essere coordinata con la tradizionale qualificazione del processo tributario come giudizio di **impugnazione-merito**. **Cass., sez. trib., ord. 6 marzo 2025, n. 6016**, ha ribadito che, quando il presupposto impositivo risulti provato e il quantum corretto sia ricavabile dal materiale acquisito, il giudice non deve limitarsi ad annullare l'atto, ma può rideterminare l'imposta effettivamente dovuta nei limiti del *petitum* e del titolo impositivo.

Il confine è, però, decisivo: **rideterminare una pretesa fondata non equivale a costruire una pretesa non provata**. Se l'Amministrazione finanziaria ha dimostrato il fatto costitutivo ma ha errato nella quantificazione, il giudice esercita la propria giurisdizione sul rapporto. Se, invece, il fatto costitutivo manca, l'art. 7, comma 5-bis, impedisce che il giudice tributario "inventi" un diverso metodo accertativo o una diversa base fattuale per conservare comunque l'atto.

7. La prova “*circostanziata e puntuale*”: indizi, inferenze e presunzioni semplici

Gli aggettivi “*circostanziata e puntuale*” non sono un elemento stilistico. Impongono che il giudice sia in grado di ricostruire il percorso dimostrativo: quale sia il fatto noto, quale regola inferenziale venga impiegata e quale fatto ignoto si intenda provare. Il diritto tributario fa largo uso di presunzioni, ma proprio per questo il controllo sulla qualità dell’inferenza è essenziale.

Cass. n. 16493/2024 e **Cass. n. 9716/2026** hanno ribadito che il comma 5-bis non abroga le presunzioni non legali. Restano quindi pienamente operanti gli artt. 2727 e 2729 c.c.; tuttavia la prova presuntiva deve possedere i requisiti richiesti dall’ordinamento e non può ridursi a un insieme di supposizioni. Anche la giurisprudenza di merito ha insistito sulla necessità di evitare automatismi e ricostruzioni prive di un nesso inferenziale controllabile.

Il principio può essere espresso in termini semplici: **anomalia non equivale a evasione; antieconomicità non equivale a occultamento; sospetto non equivale a prova**. Ciascuno di questi elementi può assumere valore indiziario, ma occorre verificare se, da solo o con altri dati, sia realmente idoneo a dimostrare il fatto costitutivo della pretesa.

8. Non contestazione, fatti pacifici e delimitazione del *thema probandum*

Il **principio di non contestazione** svolge anche nel processo tributario una funzione di semplificazione, ma non può essere trasformato in un surrogato generalizzato della prova. **Cass. 3 settembre 2024, n. 23599** e **Cass. 29 ottobre 2025, n. 28665**, hanno chiarito che l’Amministrazione finanziaria, quando si costituisce difendendo l’atto e chiedendo il rigetto del ricorso, non deve necessariamente ripetere analiticamente tutti i fatti già posti a fondamento dell’accertamento per evitare che essi siano considerati non contestati.

La non contestazione incide quindi sul *thema probandum* e sulla selezione dei fatti realmente controversi; non produce automaticamente una *ficta confessio* e, soprattutto, non attribuisce all’atto impositivo una forza probatoria che esso non possiede. Il fatto pacifico è dispensato dalla prova perché non controverso; il fatto costitutivo ancora contestato deve essere dimostrato secondo la regola dell’art. 7, comma 5-bis.

9. Presunzioni legali e “*coerenza con la normativa tributaria sostanziale*”

Il comma 5-bis contiene una clausola destinata a evitare letture isolate della norma: il giudice deve operare “**comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale**”. Il legislatore ha così escluso che la nuova regola processuale possa cancellare presunzioni legali, inversioni dell’onere o regimi probatori speciali previsti dalle singole imposte.

Cass. 27 ottobre 2022, n. 31878, **Cass. 30 gennaio 2024, n. 2746**, **Cass. n. 18764/2024**, **Cass. n. 26473/2024** e, più recentemente, **Cass. n. 9716/2026**, si collocano in questa direzione: il comma 5-bis non neutralizza i meccanismi sostanziali e non elimina le presunzioni semplici. Ma il principio non può essere capovolto. Una presunzione legale relativa, ai sensi dell’art. 2728 c.c., dispensa dalla prova del **fatto presunto** soltanto dopo che siano stati provati i **fatti-base** ai quali la legge collega l’effetto.

È qui che si coglie uno dei criteri più importanti dell’intero sistema: **la presunzione non può provare i propri presupposti**. Quanto più intenso è il vantaggio probatorio attribuito all’Amministrazione finanziaria, tanto più rigoroso deve essere il controllo giudiziale sulla concreta esistenza della fattispecie che lo attiva.

10. Testimonianza scritta e dichiarazioni extraprocessuali dei terzi

La riforma del 2022 ha superato uno dei tratti storicamente più caratteristici del processo tributario. Il giuramento resta vietato, ma il comma 4 consente la **testimonianza scritta** nelle forme dell'art. 257-bis c.p.c., quando il giudice la ritenga necessaria e anche senza l'accordo delle parti. Il d.lgs. n. 220/2023 ha inoltre adattato il meccanismo alla dimensione telematica, disciplinando intimazione e deposito del modulo anche con firma digitale.

La testimonianza rituale va distinta dalle **dichiarazioni di terzi** raccolte in sede amministrativa o prodotte dalla parte privata. **Corte Cost. n. 18/2000** ne aveva già ammesso l'utilizzazione come elementi indiziari. **Cass., sez. trib., ord. 22 gennaio 2026, n. 1381**, ha ribadito che l'inserimento di una dichiarazione nel PVC non le attribuisce una forza dimostrativa predeterminata: il verbale prova l'avvenuta dichiarazione nei limiti dell'art. 2700 c.c., non la verità intrinseca del suo contenuto.

Cass., sez. trib., ord. 3 agosto 2026, n. 24407, ha confermato la legittimità della scelta legislativa di mantenere la testimonianza in forma scritta e ha ribadito, in linea di principio, la simmetria tra dichiarazioni raccolte dall'Ufficio e dichiarazioni prodotte dal contribuente. La loro efficacia dipende da **attendibilità, specificità, conoscenza diretta dei fatti e riscontri**, non dalla provenienza pubblica o privata della produzione.

11. Il potere di disapplicazione degli atti generali

Il comma 5 attribuisce al giudice tributario il potere di non applicare, ai fini della decisione del singolo rapporto, un regolamento o un atto amministrativo generale ritenuto illegittimo. Si tratta di un potere **incidentale**, che non determina l'annullamento erga omnes dell'atto e non invade la giurisdizione amministrativa.

Cass., sez. trib., 20 marzo 2025, n. 7492, ha ribadito che la disapplicazione deve rimanere funzionale alla concreta controversia. Il potere è quindi coerente con l'impostazione generale dell'art. 7: il giudice dispone di strumenti incisivi, ma sempre all'interno dell'oggetto del giudizio e del contraddittorio. Va inoltre distinto il potere di disapplicazione dell'atto amministrativo generale dal dovere di non applicare la norma nazionale incompatibile con una disposizione dell'Unione dotata di efficacia diretta.

12. Legalità dell'acquisizione probatoria e inutilizzabilità

La trasformazione del diritto probatorio tributario non riguarda soltanto la **sufficienza** della prova, ma anche la sua **legalità**. L'art. 7-quinquies della legge 27 luglio 2000, n. 212 ha reso esplicito il tema dell'inutilizzabilità degli elementi acquisiti in violazione di legge, imponendo di interrogarsi non soltanto su quanto un elemento dimostri, ma anche su come esso sia entrato nella disponibilità dell'Amministrazione e del giudice.

Cass., sez. trib., ord. interlocutoria 11 maggio 2026, n. 13696, ha rimesso al Primo Presidente, ai sensi dell'art. 374, comma 2, c.p.c., la questione di massima relativa alla portata del principio di inutilizzabilità e al suo rapporto con le violazioni dei **diritti fondamentali del contribuente**, anche con riguardo a fatti anteriori alla riforma dello Statuto. La questione non può quindi considerarsi definitivamente risolta: l'ordinanza segnala un problema nomofilattico, non un principio già fissato dalle Sezioni Unite.

Il punto sistematico è tuttavia chiaro: il materiale probatorio tributario non è neutro. La sua attitudine conoscitiva non può essere separata dalle regole di formazione, acquisizione e utilizzazione, soprattutto quando l'attività istruttoria incida su domicilio, riservatezza, dati finanziari e altre posizioni fondamentali.

13. Indagini finanziarie e autorizzazione preventiva: Cass. n. 19956/2026

Le indagini finanziarie costituiscono il terreno sul quale il tema della legalità probatoria assume la maggiore concretezza. Gli artt. 32, primo comma, n. 7), d.P.R. n. 600/1973 e 51, secondo comma, n. 7), d.P.R. n. 633/1972 subordinano l'accesso ai dati bancari a un'autorizzazione preventiva dell'autorità competente.

Cass., sez. trib., ord. 15 giugno 2026, n. 19956, ha valorizzato la funzione garantistica dell'autorizzazione, coordinandola con l'art. 8 CEDU e con gli artt. 7, 8 e 52 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea. La decisione richiede che l'autorizzazione preesista all'acquisizione e presenti un contenuto minimo idoneo a rendere controllabili presupposti, oggetto e limiti dell'ingerenza. A fronte di una specifica contestazione, la mancanza o l'inadeguatezza dell'autorizzazione può incidere sull'utilizzabilità dei dati e sulla validità dell'accertamento nella parte fondata su quelle risultanze.

L'arresto segna una linea di sviluppo importante: il giudice tributario deve talvolta compiere una valutazione preliminare di **ammissibilità e utilizzabilità**, prima ancora di attribuire peso dimostrativo alla prova.

14. Giudicato penale assolutorio e processo tributario dopo Corte Cost. n. 50/2026

L'art. 21-bis del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, introdotto dal d.lgs. n. 87/2024, attribuisce efficacia di giudicato nel processo tributario, alle condizioni previste dalla norma, alla sentenza penale irrevocabile di assoluzione pronunciata dopo dibattimento perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, in relazione agli stessi fatti materiali.

Corte Cost. 13 aprile 2026, n. 50, ha respinto le principali questioni di legittimità costituzionale e ha ricostruito la nuova disciplina come scelta di garanzia e di semplificazione del rapporto tra i due processi. La pronuncia contiene però due precisazioni decisive. In presenza di **presunzioni legali tipiche**, l'efficacia del giudicato richiede un accertamento positivo dell'inesistenza del fatto; inoltre, quando l'assoluzione penale dipenda esclusivamente dall'inutilizzabilità di prove che, secondo le regole fiscali, siano invece utilizzabili, spetta al giudice tributario verificarne autonomamente la spendibilità.

Il doppio binario non scompare, ma l'autonomia dei giudizi non equivale più a indifferenza. Il rapporto tra prova penale e prova tributaria si sposta sul terreno dell'**identità dei fatti materiali**, della tipologia di presunzione applicabile e delle differenti regole di utilizzabilità.

15. Utili extracontabili e società a ristretta base: il diritto vivente anteriore alla riforma del 2026

La **presunzione di distribuzione degli utili extracontabili nelle società di capitali a ristretta base partecipativa** è un caso emblematico di costruzione pretoria. Per lungo tempo nessuna disposizione del TUIR o del d.P.R. n. 600/1973 ha previsto espressamente che il maggior reddito societario potesse essere imputato ai soci per la sola ristrettezza della compagine. L'istituto è nato da una massima di esperienza: il numero ridotto dei partecipanti favorirebbe conoscenza degli affari, reciproco controllo e maggiore probabilità di distribuzione degli utili occulti.

Tra i precedenti storici vengono tradizionalmente richiamati **Cass. nn. 941/1986, 2870/1990, 5729/1995 e 2390/2000**; la regola si è consolidata con **Cass. n. 9519/2009, n. 5076/2011, n. 18032/2013, n. 24534/2017, n. 27778/2017, n. 32959/2018, n. 1947/2019 e n. 16913/2020**. **Cass., ord. 24 febbraio 2021, n. 5073 e Cass. n. 25322/2022** hanno sistematizzato la costruzione: il fatto noto sarebbe rappresentato dalla ristrettezza della base e dal vincolo di reciproco controllo, mentre l'esistenza degli utili extracontabili costituirebbe l'antecedente economico della successiva inferenza distributiva.

Le ordinanze **Cass. 7 giugno 2024, nn. 15995, 16010 e 16014**, richiamando **Cass. n. 21631/2022**, hanno ribadito il rigetto dell'obiezione relativa alla *praesumptio de praesumpto* e, al contempo, valorizzato la possibilità per il socio di dimostrare la propria estraneità alla gestione, sulla scia di **Cass. nn. 1932/2016, 26873/2016, 17461/2017, 18042/2018 e 23247/2018**. **Cass. 10 maggio 2024, n. 12903**, ha riconosciuto che il reinvestimento può essere dimostrato anche mediante presunzioni.

Alla vigilia della riforma, tuttavia, la presunzione semplice aveva assunto nella pratica una forza quasi standardizzata. **Cass. 9 settembre 2025, n. 24907**, ha ancora affermato che la ristrettezza della base sociale può costituire, nel diritto vivente anteriore alla novella, il fatto noto dell'inferenza e che l'assenza di accrediti sui conti personali non è decisiva. Parallelamente, **Cass. n. 15274/2025** e **Cass. n. 16035/2025** avevano esteso la nozione di utili extracontabili anche a componenti negativi contabilizzati ma fiscalmente disconosciuti, accentuando il rischio di confondere **maggior imponibile fiscale e ricchezza effettivamente distribuibile**.

16. L'art. 23 del d.lgs. n. 148/2026: dalla presunzione semplice alla presunzione legale relativa

La legge delega n. 111/2023, art. 17, comma 1, lett. h), n. 4), aveva indicato un criterio preciso: **limitare** la possibilità di presumere la distribuzione ai soci ai casi nei quali fossero accertati, sulla base di elementi certi e precisi, componenti positivi non contabilizzati o componenti negativi inesistenti. L'art. 23 del d.lgs. 7 agosto 2026, n. 148, entrato in vigore il **12 agosto 2026**, dà attuazione a tale criterio.

La nuova disciplina non recepisce semplicemente la giurisprudenza precedente. La distribuzione dei **“corrispondenti utili”** può essere presunta, salva prova contraria, esclusivamente quando l'accertamento faccia emergere, sulla base di **“elementi certi e precisi, anche di natura presuntiva”**, componenti positivi imponibili non contabilizzati e non dichiarati oppure componenti negativi indeducibili perché inesistenti. La legge seleziona quindi i fatti-base, restringe il tipo di rettifica idonea a propagarsi nella sfera del socio e mantiene espressamente la prova contraria.

Sul piano della struttura probatoria il mutamento è altrettanto netto: una volta integralmente dimostrati i presupposti, la distribuzione non è più il risultato di una *praesumptio hominis* lasciata al prudente apprezzamento del giudice, ma l'effetto predeterminato dalla legge. Si tratta, per il fatto della distribuzione, di una **presunzione legale relativa**. La riforma è dunque bifronte: **meno fattispecie, ma una presunzione più intensa**.

17. Fatti-base, “elementi certi e precisi” e “corrispondenti utili”

Il nuovo equilibrio si comprende soltanto separando rigorosamente ciò che deve essere provato da ciò che può essere presunto. **La legge presume la distribuzione; non presume i presupposti della distribuzione**. Restano a carico dell'Amministrazione finanziaria la prova della concreta riconducibilità della società al modello della ristretta base partecipativa, l'esistenza del componente reddituale tipizzato, la mancata contabilizzazione e dichiarazione del componente positivo o l'effettiva inesistenza del componente negativo, nonché la formazione di un **corrispondente utile** suscettibile di distribuzione.

La formula “elementi certi e precisi, anche di natura presuntiva” richiede di distinguere **mezzo di prova** e **standard probatorio**. Il fatto-base può essere dimostrato indirettamente, ma l'inferenza deve condurre proprio alla fattispecie richiesta dalla legge. Un costo non può essere considerato inesistente soltanto perché indeducibile, documentato in

modo imperfetto o non inerente; l'inesistenza economica dell'operazione costituisce un fatto ulteriore che deve risultare provato.

La nozione di “**corrispondenti utili**” impone poi di evitare l'equazione tra maggior ricavo, maggior reddito fiscale e utile distribuibile. Un recupero a tassazione può dipendere da regole di competenza, inerenza o deducibilità senza generare nuova liquidità. Anche quando emergano ricavi non contabilizzati, occorre interrogarsi sui costi economicamente necessari per produrli. L'art. 53 Cost. impedisce che la presunzione diventi il veicolo per tassare una ricchezza meramente nominale.

In questa direzione assumono valore di parametro **Corte Cost. n. 228/2014** e **Corte Cost. n. 10/2023**: le presunzioni fiscali devono poggiare su un collegamento ragionevole tra fatto noto e capacità contributiva presunta e devono lasciare al contribuente una possibilità reale di prova contraria. L'art. 7, comma 5-bis, e l'art. 23 operano quindi su piani complementari: **il primo governa la prova dei presupposti; il secondo governa l'effetto probatorio che consegue alla loro dimostrazione.**

18. La prova contraria del socio e l'individualizzazione della posizione soggettiva

La clausola “**salva prova contraria**” deve essere interpretata in modo effettivo. La tradizionale alternativa tra accantonamento e reinvestimento non esaurisce le possibili difese. Possono assumere rilievo la permanenza delle risorse nella società, l'impiego nell'attività produttiva, l'appropriazione da parte di altro socio o dell'amministratore di fatto, l'assenza di deleghe bancarie, i conflitti interni, la concreta impossibilità di accesso alle informazioni e l'assenza di incrementi patrimoniali coerenti con il reddito imputato.

Cass. n. 12903/2024 ha ammesso la prova presuntiva del reinvestimento; **Cass. nn. 15995, 16010 e 16014/2024** hanno valorizzato l'estraneità alla gestione; **Cass. 1 giugno 2026, n. 17215**, ha precisato che la mera proclamazione di estraneità non è sufficiente quando il socio disponga in concreto degli strumenti di informazione e controllo dell'art. 2476 c.c. **Cass. 5 maggio 2026, n. 12611** e **Cass. 8 luglio 2026, n. 22916**, hanno inoltre sottolineato che la definitività dell'accertamento societario non può trasformarsi in un automatismo capace di impedire al socio ogni contestazione sulla reale esistenza di redditi distribuibili.

Particolarmente significativa è **Cass., sez. trib., ord. n. 23383/2026**, che ha riconosciuto alle dichiarazioni del terzo indicato come effettivo dominus della gestione la possibilità di concorrere, se attendibili e corroborate, alla prova presuntiva dell'estraneità del socio. La decisione assume un valore più ampio nel nuovo sistema: **la presunzione legale tipizza l'inferenza, non tipizza la prova contraria.** Il contribuente deve poter utilizzare ogni mezzo lecito e razionalmente idoneo a dimostrare che l'esito presunto dalla legge non si è verificato nel caso concreto.

19. Accertamento societario e accertamento del socio, partecipazioni multilivello e disciplina intertemporale

Il rapporto tra accertamento della società e accertamento del socio resta uno dei punti più delicati. La validità sostanziale dell'accertamento societario costituisce il presupposto logico della pretesa sul socio; tuttavia la posizione personale del partecipante conserva una propria autonomia. La giurisprudenza del 2026 ha accentuato questa esigenza di individualizzazione, distinguendo la definitività formale dell'atto societario dalla possibilità di contestare, nel giudizio personale, l'esistenza di una ricchezza effettivamente distribuibile o la sua attribuzione al singolo.

Una criticità ulteriore riguarda le **partecipazioni multilivello**. La ristrettezza della base deve essere verificata al livello societario rilevante; l'eventuale propagazione della ricchezza attraverso società intermedie non può essere automaticamente presunta come un unico fatto. Ogni passaggio tra soggetti giuridici distinti richiede di individuare il titolo dell'attribuzione e la regola probatoria che lo governa, per evitare una successione incontrollata di inferenze.

Sul piano temporale, il d.lgs. n. 148/2026 è entrato in vigore il 12 agosto 2026 e non reca, per l'art. 23, una disciplina transitoria specifica. Occorre quindi distinguere tra **entrata in vigore** e **retroattività**. È sostenibile, sul versante accertativo e probatorio, l'applicazione dei nuovi limiti agli atti perfezionati dopo l'entrata in vigore anche se relativi a periodi d'imposta precedenti; la questione è però nuova e non può essere presentata come definitivamente risolta. Più problematica è l'incidenza sugli atti già notificati e sui giudizi pendenti, nei quali la novella può comunque assumere un significativo valore sistematico ed ermeneutico. Anche qui è opportuno evitare automatismi: la riforma è **bifronte**, perché contiene elementi restrittivi della fattispecie ma rafforza, una volta integrati i presupposti, l'effetto presuntivo.

20. Conclusioni: il giudice del fatto fiscale legalmente provato

La rilettura sistematica dell'art. 7 consente di cogliere un mutamento di fondo. Il processo tributario contemporaneo non può più essere descritto come un giudizio nel quale l'atto amministrativo gode di una sorta di autosufficienza probatoria. La motivazione delimita la pretesa; la prova ne deve dimostrare la fondatezza. Il giudice dispone di poteri officiosi, ma tali poteri sono **integrativi** e non possono diventare una supplenza dell'inerzia dell'Amministrazione.

Il comma 5-bis non ha abolito presunzioni, indizi o regole sostanziali di inversione dell'onere. Ha però imposto che il loro funzionamento sia sottoposto a un controllo più trasparente: il fatto-base deve essere dimostrato, il percorso inferenziale deve essere intellegibile, la prova deve essere sufficiente e, quando la legge prevede una presunzione relativa, la prova contraria deve essere realmente praticabile. La riforma del 2026 sugli utili extracontabili rende questa architettura particolarmente evidente: **più tipicità a monte, maggiore forza presuntiva nel mezzo, maggiore effettività della prova contraria a valle**.

La legalità dell'acquisizione probatoria aggiunge un ulteriore livello. Non basta che la prova persuada: occorre verificare che sia utilizzabile. E il nuovo rapporto con il giudicato penale mostra che l'ordinamento tende sempre più a coordinare gli accertamenti sul medesimo fatto storico, senza sacrificare le specificità delle presunzioni fiscali e delle regole di utilizzabilità.

In definitiva, l'art. 7 disegna il **giudice del fatto fiscale legalmente provato**: non un secondo ufficio accertatore, non un osservatore passivo, ma il garante della distinzione tra ciò che l'Amministrazione deve dimostrare e ciò che l'ordinamento consente di presumere. L'interesse fiscale non coincide con la conservazione di ogni accertamento; coincide con la riscossione del **tributo effettivamente dovuto**, fondato su una capacità contributiva realmente esistente e dimostrata secondo le regole di un processo giusto.

Trani, 18 agosto 2026

Avv. Antonio Lattanzio

Avvocato Tributarista in Trani (BT)

Patrocinante in Cassazione

Dottore commercialista

Revisore legale

www.studiolattanzio.it

E-mail: studiotriblattanzio@gmail.it

Pec: antonio.lattanzio@pec.ordineavvocatitrani.it