

Prova presuntiva tributaria: l'analisi atomistica è vizio di legge

La Cassazione (Ord. n. 13511/2026) ribadisce la necessità di una valutazione sintetica e globale degli elementi indiziari in tema di operazioni oggettivamente inesistenti.

Redazione Metodo Giuridico

Aggiornato al 28 luglio 2026.

Abstract: La recente ordinanza n. 13511/2026 della Cassazione riafferma un principio cardine: la **prova presuntiva nelle operazioni oggettivamente inesistenti** esige una valutazione sintetica e globale. Il supremo giudice di legittimità censura l'approccio atomistico, stabilendo che la parcellizzazione degli indizi integra violazione dell'[art. 2729 c.c.](#) Il contributo esamina i confini dell'onere probatorio tra Fisco e contribuente nel processo tributario.

Abstract: The recent Supreme Court ordinance no. 13511/2026 reaffirms a fundamental principle: presumptive evidence in objectively non-existent transactions must be based on a comprehensive and synthetic evaluation. The Court criticizes the atomistic approach, stating that the fragmentation of presumptive elements constitutes a violation of Article 2729 of the Civil Code. This note examines the burden of proof boundaries in tax litigation.

Punti Chiave dell'Analisi

- **Valutazione globale degli indizi:** La Suprema Corte vieta espressamente la scomposizione atomistica degli elementi indiziari forniti dall'Amministrazione finanziaria.
- **Onere della prova:** Spetta al Fisco dimostrare l'inesistenza delle operazioni contestate, mentre al contribuente spetta fornire idonea prova contraria.
- **Violazione di legge:** L'esame frammentario delle presunzioni da parte del giudice di merito configura un *error in iudicando* per violazione dell'[art. 2729 c.c.](#), pienamente censurabile in Cassazione.

Principio di Diritto

«In tema di accertamento tributario, qualora l'Amministrazione finanziaria contesti l'indeducibilità di costi o l'indetraibilità dell'IVA per operazioni oggettivamente inesistenti, la prova presuntiva

fornita dall'Ufficio non può essere valutata dal giudice di merito in modo atomistico e parcellizzato. La scomposizione degli elementi indiziari priva la valutazione del suo necessario carattere di sintesi globale e costituisce, in quanto tale, violazione di legge (art. 2729 c.c.).»

01. Introduzione: la pronuncia Cass. Sez. V n. 13511/2026

La Corte di Cassazione Civile, Sezione Quinta Tributaria, con l'ordinanza n. 13511 del 9 maggio 2026¹, torna a tracciare con nitida fermezza il perimetro metodologico entro il quale il giudice di merito è tenuto ad apprezzare la **prova presuntiva nelle operazioni oggettivamente inesistenti**. La controversia sorge dall'impugnazione di **tre distinti avvisi di accertamento** notificati dall'Agenzia delle Entrate nei confronti di una **società di capitali in liquidazione** (la 3P Pellami S.r.l.) e della sua socia di maggioranza per il periodo d'imposta 2013, all'esito di una complessa verifica fiscale condotta dalla Guardia di Finanza. L'Amministrazione finanziaria contestava l'**indebita deduzione di costi** e la contestuale **indetraibilità dell'IVA** in relazione a fatture emesse da una **società fornitrice cartiera** (Agatha S.r.l.), ritenuta priva di qualsivoglia dotazione personale o strumentale, azionando altresì la presunzione di distribuzione di **utili extracontabili** in capo alla socia in ragione della **ristrettezza della compagine sociale**.

Se in primo grado la Commissione Tributaria Provinciale di Ascoli Piceno aveva confermato la legittimità delle riprese tributarie valorizzando la **motivazione per relationem** al processo verbale di constatazione e il compendio presuntivo erariale, la Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado delle Marche ribaltava la decisione annullando integralmente gli atti impositivi. Il giudice d'appello fondava la decisione su un **convincimento atomistico**, isolando specifici elementi di prova contraria adottati dalla contribuente — quali talune dichiarazioni rese da un vettore terzo e il rinvenimento di documentazione di trasporto indicante un diverso trasportatore — per concludere per la supposta **incompletezza o contraddittorietà dell'istruttoria** fiscale, ignorando al contempo il quadro complessivo di indizi convergenti offerti dall'Ufficio.

Investita del ricorso di legittimità proposto dall'Avvocatura Generale dello Stato per conto dell'Agenzia delle Entrate, la Quinta Sezione Civile accoglie la censura ex [art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c.](#), enunciando un rilievo dogmatico di primario interesse: la parcellizzazione e lo smantellamento analitico degli indizi, disgiunti da una **valutazione sintetica di insieme**, tradisce il modello legale

delineato dall'[art. 2729 c.c.](#) Ne deriva che la scomposizione atomistica dell'impianto presuntivo non integra un mero apprezzamento discrezionale del fatto sfuggente al sindacato di legittimità, bensì un vero e proprio errore di sussunzione e di diritto, che impone la cassazione della sentenza di merito.

02. L'onere della prova nelle operazioni inesistenti

Nell'architettura del contenzioso tributario afferente alle fatturazioni fittizie, la **ripartizione dell'onere probatorio** trova il proprio fondamento dogmatico nei principi generali fissati dall'[art. 2697 c.c.](#), variamente declinati a seconda che la contestazione dell'Amministrazione finanziaria investa l'**operazione oggettivamente inesistente** o quella soggettivamente inesistente. Quando il Fisco sostiene la totale assenza di sottostante economico o materiale della fornitura, incombe sulla parte pubblica il dovere primario di offrire elementi idonei a dimostrare che l'operazione documentata non è mai venuta ad esistenza nella realtà storica². Come chiarito da una consolidata lettura dottrinale^{D1}, l'Amministrazione finanziaria non è tenuta a fornire una **prova certa e diretta** di tipo testimoniale o confessionale — peraltro preclusa nel rito tributario ai sensi dell'[art. 7, comma 4, d.lgs. n. 546/1992](#) —, potendosi avvalere pienamente della **prova presuntiva e induttiva** di cui agli [artt. 39, comma 1, lett. d\), d.P.R. n. 600/1973](#) ed [art. 54, comma 2, d.P.R. n. 633/1972](#).

La dimostrazione che la società emittente è una semplice **scatola vuota o cartiera** — priva di personale dipendente, fabbricati, macchinari, utenze commerciali e capacità logistica — costituisce un **compendio presuntivo di valore altamente sintomatico**. In presenza di tali riscontri oggettivi, l'**onere della prova si sposta** in capo al contribuente committente o cessionario, il quale è gravato dall'onere rigoroso di dimostrare l'effettiva esecuzione delle prestazioni o delle consegne contrattuali. Tale prova contraria non può consistere nella **mera regolarità formale delle scritture** contabili, né nell'esibizione del documento fattura o nella **tracciabilità bancaria dei pagamenti**, trattandosi di elementi cartolari tipicamente predisposti proprio per dissimulare la finzione dell'operazione ed assicurare la parvenza di regolarità contabile.

2.1 — L'art. 2729 c.c. e i requisiti della presunzione

Il meccanismo inferenziale su cui riposa l'accertamento induttivo risponde ai **parametri di legalità sanciti dall'art. 2729 c.c.**, il quale richiede che le presunzioni semplici siano **gravemente, precisamente e concordemente** formulate. La dogmatica processuale precisa la portata di tale triade

normativa: la *precisione* attiene alla storicità ed all'assenza di vaghezza del fatto noto che costituisce la premessa indiziaria; la *gravità* esprime il grado di probabilità qualificata con cui dal fatto noto si risale alla conoscenza del fatto ignoto (la fittizietà dell'operazione), secondo un criterio di normalità causale e di comune esperienza; la *concordanza*, infine, presuppone la convergenza univoca di una pluralità di indizi verso il medesimo risultato conoscitivo³.

Nel perimetro della **prova presuntiva nelle operazioni oggettivamente inesistenti**, gli indizi solitamente valorizzati dall'Amministrazione finanziaria — quali la **carenza di sede legale operativa**, l'omessa presentazione delle dichiarazioni fiscali da parte del fornitore, l'utilizzo di timbri recanti partite IVA inesistenti e la sproporzione tra i volumi d'affari dichiarati e le strutture disponibili — non costituiscono elementi isolati di un mosaico casuale. Essi traggono la loro cogenza probatoria proprio dal coordinamento reciproco, in cui ciascun tassello rinforza la significatività degli altri. Pretendere che ogni singolo fatto indiziario sia di per sé autosufficiente o provi direttamente e in via esaustiva l'illecito significa travisare la natura della presunzione semplice, scambiandola indebitamente con la prova diretta.

Il corretto iter logico richiesto dal codice civile impone pertanto al giudicante un duplice passaggio: dapprima la selezione analitica delle circostanze indiziarie per scartare quelle manifestamente irrilevanti; successivamente, ed indefettibilmente, la **ricomposizione sincretica delle tessere superstiti** per verificare se il compendio unitario esprima quella coerenza e persuasività probatoria che i singoli elementi, ove atomisticamente considerati, non sarebbero in grado di esprimere.

03. Il consolidamento della valutazione sintetica nella giurisprudenza

Il principio della **convergenza unitaria del compendio indiziario** costituisce un caposaldo dell'**insegnamento nomofilattico della Corte di Cassazione**, costantemente riaffermato per impedire che il giudizio di merito si risolva in un **frazionamento artificioso della fattispecie**. Già le Sezioni Unite ed una serie di pronunce della Sezione Tributaria avevano chiarito come il giudice sia tenuto ad esaminare gli indizi non già come **monadi isolate**, bensì collocandoli in un **quadro sinergico** nel quale ciascun elemento trae vigore dal vicendevole completamento con gli altri⁴. Tale orientamento trova riscontro sia nelle contestazioni sul commercio di beni, sia nelle indagini afferenti alla

somministrazione di manodopera e frodi carosello, ove la fittizietà organizzativa dei fornitori emerge soltanto attraverso la lettura incrociata dei dati.

Nei recenti arresti della Sezione Quinta⁵, la Suprema Corte ha ribadito che la prova critica non esige la certezza assoluta di ogni singola circostanza indiziaria, ma si accontenta di una **probabilità prevalente scaturente dall'insieme**. Allorquando il Fisco presenti un impianto indiziario articolato — fondato sulla mancanza di struttura aziendale, sull'omissione dei versamenti d'imposta e sulla repentina cessazione dell'attività del fornitore —, il giudice tributario non può annullare l'atto impositivo limitandosi ad accogliere **giustificazioni settoriali del contribuente** senza raccordarle con la gravità del contesto complessivo. Come osservato anche dalla dottrina specializzata^{D2}, l'esame della prova presuntiva richiede una costante disciplina di metodo che eviti il travisamento dei fatti secondari.

L'errore non si esaurisce nella mera insufficienza argomentativa, ma investe direttamente il corretto paradigma logico-giuridico della prova presuntiva, poiché il giudice di appello non si è attenuto ai criteri di selezione, composizione e valutazione degli indizi posti dall'art. 2729 c.c.

3.1 — Il divieto di approccio atomistico

Nell'ordinanza n. 13511/2026¹, la Cassazione applica rigorosamente tali coordinate al caso della 3P Pellami S.r.l. La sentenza della Corte di Giustizia Tributaria delle Marche aveva accolto l'appello della società valorizzando in via esclusiva due elementi difensivi isolati: le dichiarazioni di un terzo trasportatore e l'esistenza di documenti attestanti l'impiego di un vettore differente da quello indicato in fattura. Su questa sola scorta, il giudice d'appello aveva reputato «incompleto» o «contraddittorio» l'accertamento dell'Ufficio, tralasciando del tutto l'esame di un articolato quadro probatorio di segno opposto (l'assenza assoluta di magazzini e macchinari del fornitore Agatha S.r.l., la cessazione formale del vettore originario prima delle operazioni, la presenza di timbri recanti partite IVA inesistenti e il quadro fraudolento emerso in procedimenti paralleli).

La Suprema Corte censura duramente questo *modus operandi*, definendolo un **approccio dichiaratamente atomistico**. Isolare ciascun indizio per negarne l'autosufficienza probatoria e concludere per l'infondatezza della pretesa significa **smantellare l'istituto presuntivo**. L'art. 2729 c.c. non richiede che ogni singolo indizio esprima di per sé una gravità autosufficiente, bensì che l'insieme dei fatti noti converga univocamente nella dimostrazione del fatto ignoto. La parcellizzazione del materiale probatorio tradisce il **modello legale di inferenza**, traducendosi in una valutazione manifestamente distorta e parziale della realtà processuale⁶.

Il principio sancito dalla Cassazione riafferma dunque che l'analisi atomistica rappresenta una vera e propria **deviazione metodologica**: il giudicante non può limitarsi a vagliare gli elementi a scarico o a negare rilievo ai singoli indizi dell'Ufficio, ma ha l'obbligo giuridico di interrogarsi se quegli stessi elementi, ricomposti ed esaminati l'uno per mezzo dell'altro, non siano in grado di fornire una valida prova presuntiva mediante la **convergenza del molteplice**.

04. La tabella dei precedenti conformi

Per valutare la **portata nomofilattica della decisione** in rassegna e l'**omogeneità dell'orientamento giurisprudenziale** maturato tra il 2021 ed il 2026, appare utile ricondurre ad una sintesi sinottica i principali arresti della Corte di Cassazione e dei giudici di merito in materia di prova presuntiva, onere probatorio del Fisco ed **irrilevanza della mera regolarità documentale**.

Autorità e Anno	Estremi Pronuncia	Principio in Sintesi
Cassazione (2026)	Ord. n. 13511/2026	Il giudizio atomistico sugli indizi erariali integra violazione dell'art. 2729 c.c. censurabile ex art. 360 n. 3 c.p.c.
Cassazione (2026)	Ord. n. 20050/2026	Obbligo di duplice vaglio (analitico e sincretico) sia per l'esito positivo sia per l'esito negativo della prova presuntiva.
Cassazione (2025)	Ord. n. 6255/2025	Controllo nomofilattico sulla corretta applicazione dell'art. 2729 c.c. contro la parcellizzazione indiziaria.
Cassazione (2025)	Ord. n. 34287/2025	Censura dell'approccio disgregato agli indizi fiscali ed autonomo apprezzamento degli elementi penali.
Cassazione (2021)	Ord. n. 19195/2021 ⁷	Vizio della sentenza tributaria che nega valore presuntivo senza svolgere la valutazione complessiva.
Cassazione (2023)	Ord. n. 25145/2023 ⁸	Insufficienza del singolo indizio se isolato; decisività del raccordo sistematico nel giudizio di sintesi.
Giudice di Merito (2026)	Trib. Brescia sent. n. 582/2026 ⁹	La documentazione cartolare e contabile è inidonea a superare le presunzioni erariali sulle società cartiere.
Giudice di Merito (2026)	Trib. Brescia sent. n. 227/2026 ¹⁰	Rigore dell'onere probatorio a carico del contribuente in caso di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti.
Giudice di Merito (2026)	Trib. Prato sent. n. 291/2026 ¹¹	L'annullamento dell'accertamento tributario presupposto sulle fatture false travolge le pretese contributive collegate.

Come emerge chiaramente dal compendio tabellare, l'esigenza di salvaguardare il **giudizio di sintesi indiziaria** varca i confini del processo tributario in senso stretto, riflettendosi anche nei **giudizi di opposizione previdenziale** dinanzi ai tribunali di merito. Quando l'atto impositivo tributario resiste per effetto della corretta applicazione delle presunzioni semplici, i **maggiori redditi accertati** consolidano

la pretesa fiscale ed i connessi crediti contributivi, precludendo al contribuente la possibilità di vincere la presunzione erariale mediante la mera esibizione di documenti cartolari o contabili.

05. Analisi critica: il sindacato di legittimità sul vizio logico

Il valore sistematico dell'ordinanza n. 13511/2026 risiede primariamente nella **qualificazione dogmatica del vizio** in cui incorre la sentenza di merito. Nell'attuale assetto del giudizio di cassazione, la riformulazione dell'[art. 360, primo comma, n. 5 c.p.c.](#) ha notevolmente ristretto la **tutela di legittimità per motivi di motivazione**, confinando la censura alle sole ipotesi di motivazione del tutto assente, meramente apparente, perplessa o obiettivamente incomprensibile (il c.d. **minimo costituzionale**). Di conseguenza, la contestazione dell'inadeguato apprezzamento delle risultanze presuntive rischiava sistematicamente di essere dichiarata inammissibile ove prospettata sotto il profilo del **vizio motivazionale**, venendo bollata come inammissibile istanza di riesame del merito istruttorio.

L'approdo della Suprema Corte supera brillantemente tale strettoia procedurale, ancorando il **divieto di scomposizione atomistica** direttamente all'[art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c.](#) per **violazione e falsa applicazione dell'art. 2729 c.c.** La Cassazione chiarisce che l'errore commesso dal giudice d'appello che disarticoli la trama indiziaria non attiene al libero convincimento o all'apprezzamento del fatto — che spetta sovraneamente al giudice di merito —, bensì al mancato rispetto del **modello legale della presunzione semplice**. Qualora il giudicante applichi un criterio di valutazione atomistico, egli sostituisce il paradigma normativo dell'inferenza sintetica con un modello logico del tutto estraneo alla legge, incorrendo in una **violazione di diritto pienamente sindacabile** in sede di legittimità.

Un profilo critico di coordinamento merita al contempo attenzione: se la riconduzione al n. 3 dell'art. 360 c.p.c. assicura un **presidio nomofilattico** contro sentenze di merito superficiali e parcellizzate, essa non deve per questo trasformarsi in un varco surrettizio per sollecitare alla Cassazione una **terza valutazione del merito probatorio**. Il confine tra il controllo di sussunzione (la verifica che la sentenza abbia svolto un giudizio di sintesi anziché atomistico) ed il sindacato sul convincimento di fatto resta sottile, ed impone una rigorosa perimetrazione affinché il giudice di legittimità non si sostituisca alle Corti di Giustizia Tributaria nella comparazione concreta tra indizi erariali e prove contrarie.

5.1 — Prospettive defensionali per il contribuente

L'affermazione della rigida necessità del giudizio di sintesi comporta rilevanti implicazioni pratiche per le **strategie difensive dei contribuenti**. Nel contenzioso avente ad oggetto contestazioni di operazioni inesistenti, la parte privata non può limitarsi ad intaccare i singoli indizi erariali in via frammentaria, confidando che il giudice di merito ne dichiari la debolezza atomistica. Al contrario, la difesa deve articolare la propria prova contraria attraverso una **contro-ricostruzione globale** altrettanto sintetica e coordinata, capace di disinnescare non soltanto i singoli elementi noti, ma l'intero quadro di convergenza addotto dal Fisco.

Per superare la presunzione di fittizietà oggettiva dell'operazione, la difesa del contribuente deve offrire elementi di sostanza economica idonei a dimostrare l'effettivo inserimento della merce o del servizio nel ciclo produttivo dell'azienda. Risultano a tal fine decisivi: la produzione di perizie tecniche d'estimo sulla congruità delle forniture, la dimostrazione dei processi di stoccaggio e lavorazione della merce nei locali aziendali, la tracciabilità delle lavorazioni successive e la prova della condotta diligente tenuta nella selezione dei fornitori. Solo una **narrazione difensiva organica** è in grado di paralizzare la valenza indiziaria della c.d. «società cartiera», dimostrando che, a dispetto delle irregolarità fiscali del terzo emittente, la prestazione si è concretamente perfezionata sul piano materiale ed economico.

Infine, sul piano processuale, i difensori tributari dovranno porre particolare cura nel sollecitare espressamente il giudice d'appello ad una motivazione che dia conto, in modo analitico e sincretico, della comparazione tra il compendio erariale e le contro-prove prodotte. Una motivazione che si limiti a rigettare la pretesa fiscale valorizzando un singolo cavillo difensivo rischierà inevitabilmente di soccombere in Cassazione per violazione dell'[art. 2729 c.c.](#), costringendo le parti ad un dispendioso giudizio di rinvio.

Fonti Utilizzate

Normativa di riferimento

[Art. 2729, Codice Civile \(Presunzioni semplici\)](#)

[Art. 2697, Codice Civile \(Onere della prova\)](#)

[Art. 360, comma 1, n. 3, Codice di Procedura Civile \(Ricorso per cassazione per violazione di legge\)](#)

[Art. 39, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 \(Accertamento analitico-induttivo\)](#)

[Art. 54, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 \(Rettifica delle dichiarazioni IVA\)](#)

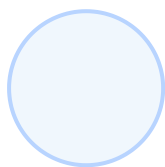
Giurisprudenza citata

1. Corte di Cassazione, Sez. V Civile, Ordinanza n. 13511 del 9 maggio 2026. L'approccio atomistico agli indizi erariali sulle operazioni inesistenti viola l'art. 2729 c.c. ed integra vizio di legge ex art. 360 n. 3 c.p.c.
2. Corte di Cassazione, Sez. V Civile, Ordinanza n. 6255 del 9 marzo 2025. Requisiti di gravità, precisione e concordanza nell'accertamento per operazioni oggettivamente inesistenti e controllo nomofilattico ex art. 360 n. 3 c.p.c.
3. Corte di Cassazione, Sez. Tributaria, Ordinanza n. 20050 del 16 giugno 2026. Obbligo di duplice vaglio analitico e sincretico nel giudizio di presunzione semplice e divieto di rigetto per formule di stile.
4. Corte di Cassazione, Sez. V Civile, Ordinanza n. 6246 del 9 marzo 2025. Il giudizio complessivo degli indizi risponde al modello legale dell'art. 2729 c.c. ed esclude la parcellizzazione delle prove erariali.
5. Corte di Cassazione, Sez. V Civile, Ordinanza n. 6239 del 9 marzo 2025. Inidoneità dell'analisi atomistica ed efficacia rafforzativa del vicendevole completamento tra indizi di fittizietà commerciale.
6. Corte di Cassazione, Sez. Tributaria, Ordinanza n. 34287 del 27 dicembre 2025. Illegittimità dell'approccio atomistico agli elementi presuntivi ed autonomia dell'istruttoria tributaria rispetto alle archiviazioni penali.
7. Corte di Cassazione, Sez. V Civile, Ordinanza n. 19195 del 7 luglio 2021. Vizio di legittimità della sentenza del giudice di merito che nega valore presuntivo agli indizi senza svolgere il giudizio di sintesi.
8. Corte di Cassazione, Sez. Tributaria, Ordinanza n. 25145 del 23 agosto 2023. Inversione dell'onere della prova e sufficienza della trama indiziaria erariale a far scattare la prova contraria del contribuente.

9. Tribunale del Lavoro di Brescia, Sentenza n. 582 del 10 aprile 2026. L'esibizione di sole fatture e registri contabili è inidonea a superare presunzioni erariali gravi, precise e concordanti sull'inesistenza del fornitore.
10. Tribunale del Lavoro di Brescia, Sentenza n. 227 del 18 marzo 2026. Rigore dell'onere probatorio a carico del contribuente di fronte ad accertamenti erariali fondati su apparati cartolari e fatture false.
11. Tribunale del Lavoro di Prato, Sentenza n. 291 del 10 giugno 2026. L'annullamento in sede tributaria dell'accertamento sulle fatture fittizie travolge la pretesa contributiva derivata in assenza di autonome allegazioni dell'INPS.

Dottrina richiamata

- D1. FISCOOGGI, *Operazioni inesistenti e riparto dell'onere probatorio*, Agenzia delle Entrate, 2026. Analisi della giurisprudenza di legittimità sul riparto dell'onere probatorio nelle fatturazioni fittizie.
- D2. NT+ DIRITTO IL SOLE 24 ORE, *Prova presuntiva e accertamento per fatture fittizie*, Il Sole 24 Ore, 2026. Rassegna critica sui confini del giudizio di sintesi indiziaria nel processo tributario.



A cura di:

Redazione Metodo Giuridico

Rivista Scientifico-Giuridica di Diritto e Giurisprudenza

La Redazione di Metodo Giuridico cura la pubblicazione di approfondimenti e note a sentenza con rigore accademico e attenzione alla prassi giurisprudenziale, offrendo ai professionisti del diritto strumenti di aggiornamento tempestivi ed esaurienti.