

Operazioni inesistenti e onere della prova nell'accertamento

La Cassazione Civile, Sezione Tributaria, con l'ordinanza n. 1310 del 2026 consolida il riparto probatorio sulle società cartiere, la legittimità degli accertamenti a tavolino e i vizi di specificità del ricorso.

Antonio Sansone Diritto Tributario & Accertamento e contenzioso 20 Agosto 2026 Lettura 11 min

Stato della questione e quadro aggiornato al 20 Agosto 2026: La Suprema Corte conferma che l'Ufficio soddisfa l'onere probatorio sulle frodi IVA tramite presunzioni semplici gravi e concordanti, trasferendo sul cessionario l'onere di provare la diligenza e l'effettività dell'operazione, ribadendo l'inammissibilità dei ricorsi che non criticano la ratio della sentenza d'appello.

Abstract (Italiano)

La Sezione Tributaria della Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 1310 del 21 gennaio 2026, consolida i principi in materia di ripartizione dell'onere probatorio nelle contestazioni di operazioni soggettivamente inesistenti e disconoscimento di costi ai fini IRES e IVA. La Suprema Corte ribadisce che l'Amministrazione finanziaria soddisfa l'onere posto a suo carico dall'[art. 2697 c.c.](#) mediante l'allegazione di presunzioni semplici aventi i caratteri di gravità, precisione e concordanza ex [art. 2729 c.c.](#) (quali l'assenza di struttura e personale del fornitore cartiera), trasferendo sull'acquirente l'onere di provare l'effettività dell'operazione o la propria incolpevole diligenza. L'ordinanza statuisce altresì la piena validità dell'accertamento notificato senza previo PVC in assenza di verifica esterna e sanziona con l'inammissibilità ex [art. 366 n. 4 c.p.c.](#) il ricorso che censura direttamente l'atto impositivo senza confrontarsi con le rationes decidendi della sentenza d'appello.

Abstract (English)

The Tax Chamber of the Italian Supreme Court of Cassation, with order no. 1310 of January 21, 2026, reinforces the legal framework governing the burden of proof in tax assessments involving subjectively non-existent transactions and the disallowed deduction of expenses for corporate income tax (IRES) and VAT purposes. The Supreme Court reaffirmed that the Tax Authority satisfies

its evidentiary burden under Article 2697 of the Civil Code by providing serious, precise, and consistent presumptions under Article 2729 of the Civil Code (such as the supplier's lack of operating facilities, employees, or tax filings), thereby shifting the burden onto the purchasing company to prove the actual economic reality of the transaction or its objective good faith. The ruling also confirms the validity of desk tax assessments issued without a formal audit report (PVC) in the absence of on-site inspections, while declaring inadmissible under Article 366(4) of the Code of Civil Procedure any cassation appeal targeting the administrative tax assessment rather than the appellate court's specific legal reasoning.

Punti Chiave dell'Analisi

- **Onere probatorio e presunzioni erariali:** L'Agenzia delle Entrate assolve l'onere probatorio dimostrando con presunzioni gravi l'inconsistenza economica della società cartiera.
- **Onere della prova contraria dell'acquirente:** Spetta al cessionario dimostrare la concreta esistenza dell'operazione commerciale o la propria incolpevole diligenza.
- **Accertamenti a tavolino e PVC:** L'avviso di accertamento è valido anche senza processo verbale di constatazione se non vi è stato accesso fisico presso l'azienda.
- **Inammissibilità del ricorso in cassazione:** È nullo ex [art. 366 n. 4 c.p.c.](#) il ricorso che si limiti a reiterare le censure contro l'atto impositivo senza criticare la sentenza di merito.

Principio di Diritto / Massima Redazionale

In materia di accertamento tributario relativo a fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, l'Amministrazione finanziaria che contesti l'indebita detrazione dell'IVA e l'indeducibilità dei costi ai fini delle imposte sui redditi ha l'onere di provare, anche mediante presunzioni semplici purché gravi, precise e concordanti ex [art. 2729 c.c.](#), gli elementi sintomatici della fittizietà della società fornitrice (cd. cartiera), gravando conseguentemente sul contribuente cessionario l'onere di fornire la prova contraria dell'effettiva esecuzione della prestazione ovvero della propria oggettiva buona fede. La legittimità dell'avviso di accertamento emanato a seguito di controllo a tavolino non è subordinata alla preventiva redazione di un processo verbale di constatazione, mentre risulta affetto da inammissibilità insanabile ai sensi dell'[art. 366, comma 1, n. 4, c.p.c.](#) il motivo di ricorso per cassazione che censuri direttamente l'atto impositivo originario omettendo un puntuale

confronto critico con le specifiche rationes decidendi poste a fondamento della sentenza di appello impugnata.

01. L'inquadramento dogmatico delle operazioni inesistenti tra frode IVA e deducibilità dei costi IRES

1.1 — La distinzione tra inesistenza oggettiva e soggettiva nel sistema delle imposte dirette e indirette

Nel sistema del diritto tributario d'impresa, il fenomeno dell'utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti costituisce uno dei terreni di maggior frizione tra le esigenze di contrasto all'evasione fiscale e la tutela del legittimo affidamento degli operatori economici. La dottrina e la giurisprudenza di legittimità operano una fondamentale distinzione tra **inesistenza oggettiva ed inesistenza soggettiva** delle transazioni commerciali.¹

Mentre l'inesistenza oggettiva si configura allorché la prestazione di servizi o la compravendita di beni documentata dal documento fiscale non sia mai stata materialmente eseguita nella realtà fenomenica, l'inesistenza soggettiva ricorre quando l'operazione economica è stata effettivamente realizzata, ma da un **soggetto differente rispetto all'emittente formale** della fattura. In tale seconda ipotesi, l'emittente assume la tipica veste di società schermo o "cartiera", interposta artificiosamente al solo scopo di consentire l'evasione dell'imposta sul valore aggiunto e la creazione di costi fittizi.

Sul versante dell'imposta sul valore aggiunto, l'[art. 19](#) e l'[art. 21 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633](#) sanciscono l'indetraibilità dell'IVA assolta su operazioni soggettivamente inesistenti, qualora il cessionario sapesse o avrebbe dovuto sapere, con l'uso dell'ordinaria diligenza professionale, di partecipare a una frode fiscale. Per quanto concerne le imposte sui redditi (IRES ed IRAP), l'[art. 109 del TUIR](#) subordina la **deducibilità dei componenti negativi** alla sussistenza dei requisiti di effettività, inerenza, certezza e oggettiva determinabilità del costo sostenuto nell'esercizio dell'attività d'impresa.

La qualificazione tributaria delle operazioni soggettivamente inesistenti si colloca all'incrocio tra la tutela del gettito erariale e il **principio di neutralità dell'IVA**. Nelle catene di fornitura complesse, l'inserimento di un **soggetto interposto** che omette sistematicamente il versamento dell'imposta a debito consente ai cessionari a valle di acquisire beni o servizi a prezzi inferiori a quelli di mercato, generando una distorsione della concorrenza e una perdita secca per le finanze pubbliche. Per tale ragione, il disconoscimento del **diritto alla detrazione dell'IVA** non costituisce una sanzione accessoria, bensì la diretta conseguenza del venir meno del presupposto oggettivo di rivalsa e detrazione.

Dicotomia oggettiva/soggettiva: Nelle operazioni soggettivamente inesistenti la prestazione esiste ma proviene da un soggetto diverso da quello fatturante, determinando il disconoscimento della detrazione IVA e la verifica di inerenza dei costi.

1.2 — L'evoluzione della giurisprudenza di legittimità sul disconoscimento dei costi da reato

L'evoluzione normativa e pretoria ha profondamente ridefinito il regime fiscale dei costi derivanti da operazioni soggettivamente inesistenti. Con la riforma apportata dall'art. 8 del D.L. n. 16/2012 (conv. in L. n. 44/2012), il legislatore ha chiarito che i componenti negativi di reddito riconducibili a fatti costituenti reato sono indeducibili solo se direttamente utilizzati per il compimento del delitto non colposo, ammettendo la **deducibilità dei costi effettivi** sostenuti per l'acquisizione di beni o servizi realmente impiegati nel ciclo produttivo, pur se documentati da fatture emesse da soggetti fittizi.

Tuttavia, la giurisprudenza nomofilattica della Suprema Corte ha precisato che la deduzione del costo resta subordinata alla rigorosa **dimostrazione dell'inerenza economica** e della quantificazione del valore reale della prestazione ex [art. 109 TUIR](#). Nel quadro delle controversie su **operazioni inesistenti e onere della prova tributario**, l'onere probatorio a carico delle parti processuali assume una rilevanza decisiva per la tenuta dell'accertamento.

Il riconoscimento della deducibilità dei costi nelle operazioni soggettivamente inesistenti risponde al principio costituzionale di **capacità contributiva ex art. 53 Cost.**, il quale impone di tassare il **reddito netto effettivo dell'impresa** e non il valore lordo della produzione. Tuttavia, la deduzione

non è automatica: incombe sul contribuente l'onere di dimostrare non soltanto l'avvenuto esborso finanziario, ma la diretta correlazione economica tra il bene acquistato e l'attività caratteristica d'impresa, escludendo che il costo sia stato fittiziamente gonfiato o sovralfatturato per abbattere artificiosamente la base imponibile IRES.

02. La fattispecie: accertamento su società cartiera e vizi formali dell'atto impositivo

2.1 — I fatti di causa e il recupero a tassazione delle fatture passive per operazioni contestate

La fattispecie decisa dall'ordinanza n. 1310 del 21 gennaio 2026 trae origine dalla notifica di un avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Entrate nei confronti di una società commerciale a responsabilità limitata per l'anno d'imposta 2007. L'Ufficio procedeva al **recupero a tassazione di maggiori imposte IRES, IRAP e IVA**, contestando l'indebita deduzione di costi e l'illegittima detrazione dell'imposta sul valore aggiunto scaturenti da plurime fatture passive emesse da una società fornitrice qualificata quale mera cartiera.²

L'Amministrazione finanziaria fondava la pretesa impositiva su indagini incrociate che evidenziavano la **totale inconsistenza strutturale della fornitrice**: assenza di dipendenti, mancanza di beni strumentali, omessa presentazione delle dichiarazioni fiscali e mancato versamento dell'IVA addebitata in rivalsa. Sia la Commissione Tributaria Provinciale sia la Commissione Tributaria Regionale rigettavano i ricorsi della contribuente, accertando la **fittizietà soggettiva delle transazioni** e la legittimità della motivazione dell'atto erariale.

Nel caso specifico esaminato dai giudici di legittimità, la società contribuente operava nel settore del **commercio all'ingrosso** e intratteneva rapporti contrattuali con una società fornitrice priva di qualsivoglia dotazione logistica. L'Ufficio accertatore, incrociando i dati anagrafici e tributari con le risultanze del sistema informativo dell'**Anagrafe Tributaria**, constatava che la fornitrice risultava una classica "missing trader", priva di utenze, senza locali adibiti a magazzino e con

amministratori formali irreperibili, circostanze che rendevano evidente la **natura meramente cartolare** delle fatturazioni emesse.

Elemento di Censura	Tesi Difensiva Contribuente	Decisione Cassazione 1310/2026
Onere della prova operazioni inesistenti	Pretesa prova documentale diretta da parte dell'Erario	Sufficienza di presunzioni gravi ex art. 2729 c.c.
Mancata redazione del PVC	Nullità dell'avviso per violazione art. 7 L. 212/2000	Atto valido in assenza di accesso esterno
Specificità motivi in Cassazione	Reiterazione delle censure all'atto impositivo	Inammissibilità insanabile ex art. 366 n. 4 c.p.c.

2.2 — I motivi di ricorso per cassazione e la pronuncia di inammissibilità integrale

Avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale proponeva ricorso per cassazione la società, articolando ben nove complessi motivi di impugnazione. Le censure investivano asserite nullità per difetto di motivazione dell'avviso, mancata allegazione di documenti esterni, omessa redazione del processo verbale di constatazione, mancata pronuncia sull'istanza cautelare e violazione delle regole di riparto dell'onere probatorio.

« Nel giudizio di legittimità tributario è radicalmente inammissibile il ricorso che censura direttamente l'atto impositivo senza criticare le rationes decidendi della sentenza impugnata, risolvendosi in un non-motivo nullo per inidoneità al raggiungimento dello scopo ex art. 366 n. 4 c.p.c. »

La Sezione Tributaria ha rigettato integralmente il ricorso, dichiarando tutti i motivi inammissibili. I giudici di legittimità hanno stigmatizzato la tecnica redazionale della difesa, la quale ha trascurato di confrontarsi con le argomentazioni della sentenza d'appello, limitandosi a riproporre le

medesime doglianze sollevate nei gradi di merito avverso l'atto amministrativo impositivo originario.

03. La ripartizione dell'onere probatorio tra Amministrazione finanziaria e contribuente cessionario

3.1 — Gli indici presuntivi gravi, precisi e concordanti a carico dell'Erario

L'ordinanza n. 1310 del 2026 riafferma con cristallina chiarezza la **regola di giudizio in materia probatoria**. L'Amministrazione finanziaria che contesta l'inesistenza delle operazioni non è gravata dall'onere di fornire una prova scientifica o diretta dell'accordo fraudolento tra le parti, potendo validamente assolvere il proprio onere tramite **presunzioni semplici gravi, precise e concordanti** ai sensi dell'[art. 2729 c.c.](#) e dell'[art. 39, comma 1, lett. d\), D.P.R. 600/1973](#).³

Costituiscono presunzioni qualificate sufficienti a fondare la ripresa a tassazione: l'omessa disponibilità da parte dell'emittente di sedi operative o magazzini idonei alla gestione delle merci, l'assenza totale di dipendenti regolarmente assunti, la mancata tenuta della contabilità, l'omessa presentazione delle dichiarazioni fiscali per più annualità e l'utilizzo di conti correnti dedicati al mero transito e prelievo immediato delle provviste in contanti.

La valutazione della gravità e concordanza degli indizi non richiede che ciascun elemento presuntivo sia singolarmente decisivo, dovendo il giudice di merito procedere a una **valutazione complessiva e sintetica** di tutti gli elementi indiziari acquisiti agli atti. L'assenza di versamenti tributari, unita alla repentina costituzione e cessazione della società fornitrice e alla totale assenza di costi per il personale o per il trasporto delle merci, integra una presunzione qualificata che priva di veridicità intrinseca il documento contabile emesso, legittimando la **rettifica fiscale ai sensi dell'art. 39 D.P.R. 600/1973**.

Presunzioni erariali: L'Erario assolve l'onere probatorio dimostrando l'inconsistenza materiale del fornitore; tali elementi invertono l'onere della prova a carico dell'acquirente.

Sul piano probatorio, la diligenza richiesta all'imprenditore non si arresta alla mera verifica formale della partita IVA sul registro VIES o all'esistenza del certificato di iscrizione camerale. La giurisprudenza richiede l'adozione di un **modello di diligenza rafforzata** commisurato alle dimensioni aziendali e al valore della transazione: l'operatore prudente ha il dovere di accertare l'effettiva **capacità operativa del fornitore**, le modalità di trasporto e consegna della merce, l'identità dei soggetti che negoziano per conto della società e la congruità economica dei prezzi applicati rispetto ai listini di mercato.

3.2 — La prova contraria dell'effettività della prestazione e della diligenza professionale

Una volta che l'Amministrazione abbia dimostrato il quadro indiziario di fittizietà soggettiva della fornitrice, scatta l'**inversione dell'onere probatorio** a carico della società contribuente acquirente ex [art. 2697 c.c.](#) Il cessionario non può limitarsi a esibire la fattura formalmente regolare o la documentazione dei pagamenti eseguiti tramite bonifico bancario, trattandosi di elementi di per sé privi di efficacia scriminante in contesti di interposizione fraudolenta.

In tema di **operazioni inesistenti e onere della prova tributario**, l'impresa ha l'onere rigoroso di dimostrare l'effettiva esecuzione materiale della fornitura (documenti di trasporto controfirmati, bolle di consegna, corrispondenza commerciale, schede di lavorazione) ovvero di provare la propria **incolpevole diligenza professionale**, documentando di aver svolto verifiche preventive idonee a escludere qualsiasi consapevolezza della frode posta in essere a monte dal cedente.⁴

04. I requisiti di validità dell'avviso di accertamento e

la disciplina del PVC

4.1 — La legittimità dell'accertamento a tavolino senza previa redazione del processo verbale

Un profilo di notevole interesse pratico esaminato dalla Suprema Corte attiene alla validità degli avvisi di accertamento emanati senza la previa redazione di un **processo verbale di constatazione (PVC)**. La società contribuente eccepiva la nullità dell'atto impositivo per violazione delle garanzie procedimentali e difensive di cui all'[art. 7 della Legge 27 luglio 2000, n. 212](#) (**Statuto dei diritti del contribuente**).

I giudici di piazza Cavour hanno ribadito che il potere di accertamento dell'Amministrazione finanziaria non è condizionato dall'esecuzione di verifiche esterne presso la sede del contribuente. Laddove l'Ufficio proceda a un controllo a tavolino sulla base di dati, notizie e risultanze già in suo possesso o acquisite presso soggetti terzi, la redazione del PVC non è obbligatoria, confermando l'orientamento in tema di **operazioni inesistenti e onere della prova tributario**, risultando l'avviso di accertamento **pienamente valido e motivato** purché contenga l'indicazione puntuale dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche poste a fondamento della rettifica.

Accertamenti a tavolino: L'obbligo del PVC sussiste solo in caso di accessi, ispezioni e verifiche presso i locali del contribuente, non per i **controlli cartolari a tavolino**.

4.2 — L'assorbimento dell'istanza di sospensione cautelare nella decisione di merito

L'ordinanza n. 1310 del 2026 chiarisce altresì la sorte delle istanze di sospensione dell'atto impositivo non decise espressamente dai giudici di primo grado. La Corte ha statuito che la decisione sul merito della controversia **assorbe integralmente la fase cautelare**, provocando la cessazione automatica di qualsiasi effetto sospensivo.

Non è configurabile alcuna lesione del diritto di difesa qualora il collegio tributario definisca il giudizio con sentenza senza pronunciarsi preventivamente sull'istanza cautelare, atteso che il provvedimento sul merito si sostituisce ad ogni statuizione provvisoria e assorbe l'interesse alla tutela interinale.

La funzione della **tutela cautelare nel processo tributario** è strutturalmente ancillare e strumentale rispetto alla pronuncia di merito, mirando a preservare l'integrità patrimoniale del contribuente dal rischio di riscossione coattiva nelle more del giudizio. Quando il collegio giudicante perviene alla decisione definitiva della controversia, l'accertamento sulla fondatezza della pretesa erariale consuma integralmente l'oggetto del contendere, rendendo priva di utilità giuridica qualsiasi determinazione provvisoria sulla sospensione dell'esecutività dell'atto impugnato.

Pertanto, l'**omessa espressa pronuncia sull'istanza di sospensione** non determina alcuna nullità della sentenza di primo o secondo grado, né configura una lesione dell'art. 24 Cost., poiché la decisione sul merito copre e assorbe l'intero arco temporale della tutela giurisdizionale, determinando la piena efficacia esecutiva del titolo giudiziale e legittimando l'attività di riscossione nei limiti fissati dalla legge.

05. Rigore formale nel ricorso per cassazione e presidi di compliance tributaria aziendale

5.1 — Le trappole di inammissibilità ex art. 366 n. 4 c.p.c. e le cautele probatorie nelle forniture

La severa pronuncia di inammissibilità resa dalla Suprema Corte evidenzia l'importanza cruciale del rispetto dei **canoni di specificità** dell'[art. 366, comma 1, n. 4, c.p.c.](#) Il difensore tributarista deve formulare motivi di cassazione rigorosamente mirati a censurare il ragionamento giuridico adottato dai giudici d'appello, evitando la tentazione di riprodurre il ricorso introduttivo o di **mescolare promiscuamente censure di violazione di legge, vizio motivazionale e nullità processuale** nello stesso motivo di ricorso.

Sul piano aziendale e della gestione contabile, l'arresto giurisprudenziale impone l'adozione di rigorose **procedure di due diligence tributaria sui fornitori**. Gli uffici amministrativi e i revisori legali devono istituire veri e propri **fascicoli di conformità** per ciascun partner commerciale, verificando la corrispondenza tra sede legale e operativa, la capienza della struttura produttiva, la regolarità contributiva (DURC) e l'anzianità di iscrizione al Registro delle Imprese.

La predisposizione di solidi protocolli di controllo preventivo in materia di **operazioni inesistenti e onere della prova tributario** costituisce la migliore garanzia per superare indenni i controlli erariali, assicurando la piena deducibilità dei costi aziendali e la salvaguardia del **diritto alla detrazione dell'IVA** in conformità alle direttive europee.

La strutturazione di un efficace **sistema di controllo interno** e di **conservazione digitale a norma** delle fatture elettroniche e dei documenti di trasporto costituisce un presidio fondamentale per la governance aziendale. L'introduzione di procedure standardizzate di **onboarding dei fornitori** e l'audit periodico delle posizioni creditorie e debitorie consentono di preconstituire una solida traccia documentale probatoria, idonea a resistere a eventuali rilievi dell'Amministrazione finanziaria e a scongiurare contestazioni di omessa vigilanza a carico degli amministratori e degli organi di controllo societario.

Fonti Utilizzate

Normativa di riferimento

D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 109 (TUIR — Norme generali sui componenti del reddito d'impresa e inerenza).

D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 19 (Detrazione dell'imposta sul valore aggiunto).

D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 21 (Fatturazione delle operazioni e operazioni inesistenti).

D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39 (Accertamento dei redditi d'impresa e presunzioni).

Legge 27 luglio 2000, n. 212, art. 7 (**Statuto dei diritti del contribuente** — Chiarezza e motivazione degli atti).

Codice Civile, art. 2697 (Onere della prova).

Codice Civile, art. 2729 (Presunzioni semplici).

Codice di Procedura Civile, art. 366 (Contenuto del ricorso per cassazione).

Codice di Procedura Civile, art. 360 (Motivi di ricorso per cassazione).

D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 54 (Rettifica delle dichiarazioni IVA).

Giurisprudenza citata

1. **Cassazione Civile, Sezione Tributaria, Ordinanza 21 gennaio 2026, n. 1310** — (Pres. M. L. De Rosa, Rel. C. Taraschi, pubbl. 21/01/2026)
2. **Cassazione Civile, Sezione Tributaria, Ordinanza 17 marzo 2026, n. 6053** — (Pres. M. L. De Rosa, Rel. F. Lume)
3. **Cassazione Civile, Sezione V, Ordinanza 3 giugno 2026, n. 17758** — (Pres. F. Lume, Rel. R. Angarano)
4. **Cassazione Civile, Sezione Tributaria, Ordinanza 20 marzo 2026, n. 6658** — (Pres. M. L. De Rosa, Rel. C. Taraschi)



Antonio Sansone

Revisore legale

Si occupa di diritto commerciale e tributario, con particolare attenzione alla revisione dei bilanci, alla fiscalità d'impresa e alla governance societaria. Per Metodo Giuridico cura analisi volte a rendere accessibili le dinamiche economico-tributarie anche ai non addetti ai lavori.