

Civile Sent. Sez. 5 Num. 26866 Anno 2026
Presidente: NAPOLITANO LUCIO
Relatore: LENOCI VALENTINO
Data pubblicazione: 14/10/2026

AVVISO DI
ACCERTAMENTO –
IRES-IRAP-IVA-IRPEF
2007-208-2009-2010-

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 20360/2018 R.G. proposto da:
LIVIERI FEDERICO S.R.L., in persona del legale rappresentante
pro-tempore;
LIVIERI GIANFRANCO, in proprio e in qualità di erede di LIVIERI
FEDERICO;
LIVIERI PIERGIORGIO, in proprio e nella qualità di erede di
LIVIERI FEDERICO;
LIVIERI UMBERTO, in proprio e nella qualità di erede di LIVIERI
FEDERICO;
LIVIERI LAURA, in qualità di erede di LIVIERI FEDERICO;
LIVIERI LETIZIA, in qualità di erede di LIVIERI FEDERICO;
PINATO ANTONIA, in qualità di erede di LIVIERI FEDERICO,
rappresentati e difesi dal prof. avv. Loris Tosi e dal prof. avv.
Giuseppe Marini in virtù di procura speciale a margine del
ricorso,

– ricorrente –

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro-tempore, domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato dalla quale è rappresentata e difesa *ex lege*,

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Veneto – sez. n. 3 – n. 389/2018, depositata il 5 aprile 2018; udita la relazione svolta all'udienza pubblica del 16 settembre 2026 dal Consigliere dott. Valentino Lenoci; viste le conclusioni del Pubblico Ministero, in persona del sost. proc. gen. dott. Giuseppe Fichera, che ha concluso per l'accoglimento del primo, secondo, terzo, quarto e quinto motivo, assorbiti i restanti; uditi per i ricorrenti il prof. avv. Loris Tosi, e per l'Agenzia delle Entrate l'avvocato dello Stato Pietro Garofoli;

FATTI DI CAUSA

1. A seguito di verifica fiscale la Guardia di Finanza di Piove di Sacco (PD) notificava alla società Livieri Federico s.r.l. processo verbale di constatazione, contestando l'utilizzo di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti, riguardanti la cessione di rottami, emesse dalle ditte individuali CMF di Morandini Fausto per gli anni 2007 e 2008, e Emme Effe di Morandini Fausto per gli anni 2009, 2010 e 2011.

Sulla base di tale p.v.c., l'Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Padova emetteva nei confronti della Livieri Federico s.r.l. i seguenti avvisi di accertamento: a) avviso di accertamento n. T6S030202350/2013, relativo all'anno d'imposta 2007; b) avviso di accertamento di accertamento T6S030202352/2013, relativo all'anno d'imposta 2008; c)

avviso di accertamento n. T6S030202353/2013 relativo all'anno d'imposta 2009; d) avviso di accertamento n. T6S030202354/2013, relativo all'anno d'imposta 2010; e) avviso di accertamento n. T6S030202356/2013, relativo all'anno d'imposta 2011.

Con tali atti l'Amministrazione finanziaria contestava alla società l'indebita deduzione di costi (in quanto relativi a fatture per operazioni oggettivamente inesistenti) ai fini IRES ed IRAP, nonché l'indebita detrazione dell'imposta IVA annotata in regime di *reverse charge* di cui all'art. 74 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, rideterminando, quindi, le relative imposte IRES, IRAP ed IVA per gli anni suindicati.

L'Agenzia delle Entrate, inoltre, sulla base della presunzione di distribuzione degli utili extra-contabili, emetteva ulteriori avvisi di accertamento per gli anni 2008 e 2009, rideterminando nei loro confronti le imposte IRPEF e relative addizionali.

In particolare, l'Ufficio emetteva, nei confronti del socio Livieri Gianfranco, i seguenti avvisi di accertamento: a) avviso di accertamento n. T6S010203943/2013, relativo all'anno d'imposta 2008; b) avviso di accertamento n. T6S010203336/2014, relativo all'anno d'imposta 2009.

Nei confronti del socio Livieri Piergiorgio, invece, venivano emessi i seguenti avvisi di accertamento: a) avviso di accertamento n. T6S010203944/2013, relativo all'anno d'imposta 2008; b) avviso di accertamento n. T6S010203337/2014, relativo all'anno d'imposta 2009.

Nei confronti del socio Livieri Umberto, dal canto suo, venivano emessi i seguenti avvisi di accertamento: a) avviso di accertamento n. T6S010203942/2013, relativo al periodo

d'imposta 2008; b) avviso di accertamento n. T6S010203335/2013, relativo all'anno d'imposta 2009.

Infine, veniva emesso nei confronti del socio Livieri Federico, nelle more deceduto, avviso di accertamento n. T6S010203941/2013, relativo all'anno d'imposta 2008 e notificato ai suoi eredi.

2. Avverso tali avvisi di accertamento la società ed i soci, nonché gli eredi del socio Livieri Federico, proponevano separati ricorsi dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Padova la quale, con sentenza n. 245/2015, depositata il 9 aprile 2015, previa riunione degli stessi ricorsi li accoglieva integralmente, annullando gli atti impugnati e condannando l'Ufficio alla rifusione delle spese di lite.

3. Interposto gravame dall'Agenzia delle Entrate, la Commissione Tributaria Regionale del Veneto – sez. n. 3, con sentenza n. 389/2018, pronunciata il 23 febbraio 2018, e depositata in segreteria il 5 aprile 2018, accoglieva l'appello, confermando la legittimità degli avvisi di accertamento e condannando i contribuenti alla rifusione delle spese di giudizio.

4. Avverso tale sentenza propongono ricorso per cassazione la Livieri Federico s.r.l., nonché Livieri Gianfranco, Livieri Piergiorgio, Livieri Umberto (tutti e tre in proprio e nella qualità di eredi di Livieri Federico), nonché Livieri Laura, Livieri Letizia e Pinato Antonia (in qualità di eredi di Livieri Federico), sulla base di undici motivi (ricorso notificato il 4 luglio 2018).

Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

5. Con decreto presidenziale del 7 maggio 2026 è stata fissata la discussione del ricorso dinanzi a questa sezione per l'udienza pubblica del 16 settembre 2016.

All'udienza suddetta, dopo la relazione del consigliere relatore dott. Valentino Lenoci, è intervenuto il Pubblico Ministero, in persona del sost. proc. gen. dott. Giuseppe Fichera, che ha concluso chiedendo l'accoglimento dei primi cinque motivi di ricorso, assorbiti gli altri.

Sono intervenuti il prof. avv. Loris Tosi per i ricorrenti, e l'avvocato dello Stato Pietro Garofoli per l'Agenzia delle Entrate.

Le parti hanno depositato memorie.

La Corte ha deciso come da dispositivo.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Il ricorso in esame, come si è detto, è affidato a undici motivi.

1.1. Con il primo motivo viene eccepita la nullità della sentenza per motivazione mancante ovvero apparente, contraddittoria ed incomprensibile, e quindi violazione degli artt. 36 e 61 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, 112 e 132 c.p.c. e 111 Cost., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4), c.p.c.

Deducono i ricorrenti che la sentenza impugnata era sostanzialmente priva di motivazione, in quanto non indicava gli elementi oggettivi che sarebbero stati individuati dai verificatori in capo ai soggetti terzi, e che non sarebbero stati superati dagli elementi di prova forniti in giudizio dai contribuenti.

1.2. Con il secondo motivo di ricorso si eccepisce l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5), c.p.c.

Deducono i ricorrenti che la C.T.R. aveva omesso di considerare, ai fini della valutazione dell'effettiva movimentazione delle merci, le dichiarazioni di n. 4 vettori (e cioè il legale rappresentante e n. 3 autisti della società Alberti & Forti s.r.l.) delle merci di cui alle fatture oggetto di

contestazione, prodotte peraltro dalla stessa Agenzia delle Entrate nel giudizio di merito.

1.3. Con il terzo motivo di ricorso viene eccepito, ancora, l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio ed oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5), c.p.c.

Sostengono i ricorrenti che i giudici di secondo grado avevano omesso di valutare, ai fini dell'accertamento dell'effettiva consegna delle merci acquistate dalle ditte del sig. Morandini ai clienti finali, le dichiarazioni dei responsabili di altre ditte clienti dello stesso Morandini, le cui dichiarazione deponevano per l'effettiva ricezione delle merci.

1.4. Con il quarto motivo viene eccepito, ancora, l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, che è stato oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5), c.p.c.

Deducono i ricorrenti che la C.T.R. aveva errato nel ritenere che la perizia di parte prodotta in giudizio, a firma del dott. David Tessari, non dimostrasse inconfutabilmente che le merci acquistate dalle ditte del sig. Morandini erano state successivamente vendute ai clienti finali della Livieri Federico s.r.l.

1.5. Con il quinto motivo i ricorrenti deducono violazione e falsa applicazione dell'art. 39 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e dell'art. 54 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c.

Deducono, in particolare, che i giudici di seconde cure avevano completamente trascurato gli elementi di prova allegati dalla società ricorrente a supporto dell'effettività dei rapporti con le ditte Morandini, con particolare riferimento alle dichiarazioni

degli autisti della Alberti e Forti s.r.l., le dichiarazioni dei clienti destinatari finali delle merci e la perizia del dott. Tessari.

1.6. Con il sesto motivo di ricorso viene eccepita la nullità della sentenza d'appello per violazione degli artt. 19 e 74 d.P.R. n. 633/1972, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4), c.p.c.

Deducono i ricorrenti che la C.T.R. aveva omesso di pronunciarsi sulla questione riguardante la detrazione dell'IVA annotata nei registri di acquisto, secondo il meccanismo del *reverse charge*.

1.7. Con il settimo motivo i ricorrenti deducono violazione e falsa applicazione dell'art. 43 d.P.R. n. 600/1973 e dell'art. 57 d.P.R. n. 633/1972, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c.

Rilevano che, per quel che riguarda l'anno d'imposta 2007, al momento della notificazione dell'avviso di accertamento era scaduto il termine di decadenza per l'accertamento medesimo, e non opererebbe il raddoppio dei termini per l'ipotesi di obbligo di denuncia, in quanto tale denuncia non era stata presentata entro il termine per l'accertamento.

1.8. Con l'ottavo motivo di ricorso si eccepisce violazione e falsa applicazione dell'art. 43 d.P.R. n. 600/1973, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4), c.p.c.

Deducono i ricorrenti che, con riferimento all'IRAP per l'anno 2007, non avrebbe potuto applicarsi il raddoppio dei termini per l'accertamento in presenza di obbligo di denuncia penale, in quanto le fattispecie delittuose di cui al d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 riguardano unicamente le imposte dirette e l'IVA.

1.9. Con il nono motivo di ricorso viene eccepita la nullità della sentenza impugnata per omessa pronuncia sulle ragioni di inapplicabilità o di riduzione delle sanzioni, e quindi violazione e

falsa applicazione dell'art. 4 d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 e degli artt. 5 e 6 d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4), c.p.c.

Rilevano i ricorrenti che la C.T.R. aveva omesso di pronunciarsi sulle ragioni che, in via subordinata, avrebbero giustificato l'inapplicabilità delle sanzioni o la loro riduzione in capo alla società ed ai soci, anche tenendo conto della disciplina sopravvenuta.

1.10. Con il decimo motivo di ricorso i ricorrenti deducono la nullità della sentenza impugnata per omessa pronuncia sulla eccepita mancanza di prove in merito alla distribuzione ai soci degli utili-extracontabili, e quindi violazione dell'art. 38 d.P.R. n. 600/1973, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4), c.p.c.

Osservano che la C.T.R. aveva omesso di pronunciarsi in merito alla eccepita mancanza di prova circa l'effettiva attribuzione ai soci di utili-extracontabili, tanto più che i costi in questione erano stati effettivamente pagati, e non era provata alcuna retrocessione di denaro a favore della Livieri Federico s.r.l.

1.11. Con l'undicesimo motivo di ricorso, infine, si eccepisce la nullità della sentenza impugnata, per omessa pronuncia sulla questione riguardante la pretesa dell'Ufficio di tassare il 100% (anziché il 49,72%) degli utili ritenuti distribuiti ai soci, e quindi violazione dell'art. 47 d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4), c.p.c.

2. Così delineati i motivi di ricorso, la Corte osserva quanto segue.

2.1. Il primo motivo è parzialmente fondato.

Come è noto, il sindacato di legittimità sulla motivazione è circoscritto alla verifica del rispetto del c.d. minimo costituzionale,

nel senso che l'anomalia motivazionale denunciabile in sede di legittimità è solo quella che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante e attiene all'esistenza della motivazione in sé, come risulta dal testo della sentenza e prescindendo dal confronto con le risultanze processuali, e si esaurisce - con esclusione di alcuna rilevanza del difetto di sufficienza - nella mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico, nella motivazione apparente, nel contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili, nella motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile. Infatti, dopo la riformulazione dell'art. 360, comma 1, num. 5), c.p.c. [ad opera dell'articolo 54, comma 1, lett. b), del decreto legge 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 2012, n. 134], non è più consentito censurare in sede di legittimità la contraddittorietà o l'insufficienza della motivazione, essendo evidente che ammettere, in sede di legittimità, la verifica della sufficienza o della razionalità della motivazione in ordine alle *quaestiones facti* significherebbe consentire un inammissibile raffronto tra le ragioni del decidere espresse nella sentenza impugnata e le risultanze istruttorie sottoposte al vaglio del giudice del merito (cfr., tra le altre, Cass. 28 aprile 2023, n. 11263; Cass. 7 aprile 2023, n. 9543).

A tal proposito, la violazione del principio del c.d. minimo costituzionale è individuabile nei soli casi - che si tramutano in vizio di nullità della sentenza per difetto del requisito di cui all'articolo 132, comma 2, num. 4) c.p.c., e, nel processo tributario, all'art. 36, comma 2, num. 4), d.lgs. n. 546/1992 - di «mancanza assoluta di motivi sotto il profilo materiale e grafico», di «motivazione apparente», di «contrasto irriducibile fra affermazioni inconciliabili» e di «motivazione perplessa od

incomprensibile», esclusa qualunque rilevanza della mera «insufficienza» o «contraddittorietà» della motivazione (Cass. 18 agosto 2023, n. 24808).

In particolare, la motivazione è solo apparente - e la sentenza è nulla perché affetta da *error in procedendo* - quando, benché graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obbiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (Cass. 9 settembre 2022, n. 26618).

Nel caso di specie, tale minimo costituzionale non appare pienamente raggiunto.

Vero è, infatti, che la C.T.R., sia pure in maniera sintetica, ha, da un lato, ritenuto che la Corte di primo grado non avesse «adeguatamente valutato le risultanze dell'attività svolta dagli accertatori e le argomentazioni mosse dalla parte ricorrente in redazione alle risultanze medesime», e, dall'altro, ha evidenziato come, sulla base della sostanziale inesistenza (o non adeguata idoneità) delle strutture delle società terze emittenti le fatture il cui costo è stato recuperato a tassazione, le relative operazioni dovessero essere considerate oggettivamente inesistenti.

Solo apparente, tuttavia, appare la motivazione della sentenza nella parte in cui la C.T.R., con riferimento alla perizia contabile a firma del dott. David Tessari, si limita a dire che essa «è atto di parte» (escludendone quindi in radice la sua natura di atto comunque indiziario), e che tale perizia «non riesce a superare la oggettività dei dati esposti dagli accertatori nei rapporti tra la contribuente incisa e le strutture terze», posto che gli elementi indiziari esposti dall'Agenzia delle Entrate sono concentrati

esclusivamente sull'assenza di qualsivoglia struttura organizzativa in capo alle ditte Morandini, che è circostanza, in sé, neppure presa in astratta considerazione dalla suddetta perizia.

La sentenza, quindi, *in parte qua* non appare adeguatamente motivata.

2.2. Il secondo e terzo motivo di ricorso possono essere esaminati congiuntamente, in quanto strettamente connessi, e sono fondati.

Le contestazioni dei ricorrenti rientrano nella fattispecie di cui all'art. 360, comma 1, n. 5), c.p.c.

La C.T.R. ha ritenuto che l'Ufficio avesse provato l'inesistenza delle operazioni, sulla base della asserita mancanza di una struttura produttiva delle ditte terze fornitrici della società Livieri Federico s.r.l., e della inidoneità della perizia di parte prodotta da quest'ultima a provare il contrario.

Vi sono, tuttavia, una serie di dichiarazioni acquisite dalla stessa G.d.F. in sede di verifica fiscale (dei vettori della merce e di altri clienti delle ditte Morandini, e cioè la presunta "cartiera"), che sono riportate in ricorso e che non sono state minimamente prese in considerazione dalla C.T.R., ai fini della valutazione dell'esistenza o inesistenza della struttura organizzativa delle aziende fornitrici.

Appare evidente come la Corte regionale abbia quindi omesso di esaminare dei fatti decisivi ai fini del giudizio, che sono stati oggetto di discussione tra le parti.

2.3. Stante l'accoglimento del primo motivo (con riferimento all'assenza di motivazione in relazione all'esame della perizia contabile prodotta nel giudizio di merito), nonché del secondo e terzo motivo, il quarto, quinto e sesto motivo devono ritenersi assorbiti.

2.4. Il settimo motivo è invece infondato.

Sostengono i ricorrenti che, per quel che riguarda l'anno d'imposta 2007, al momento della notificazione dell'avviso di accertamento era scaduto il termine di decadenza per l'accertamento medesimo, e non opererebbe il raddoppio dei termini per l'ipotesi di obbligo di denuncia, in quanto tale denuncia non era stata presentata entro il suddetto termine per l'accertamento.

Deve tuttavia osservarsi che la fattispecie in esame è antecedente alle modifiche di cui all'art. 2 d.lgs. 3 agosto 2015, n. 128, per cui si applica il raddoppio dei termini (secondo l'art. 43, comma 3, d.P.R. n. 600/1973, nel testo vigente *ratione temporis*), indipendentemente dalla data della presentazione della denuncia penale.

2.5. L'ottavo motivo è invece fondato.

È noto che, secondo la giurisprudenza di questa Corte, in tema di accertamento, il cd. raddoppio dei termini, previsto dall'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973, non si applica all'IRAP, poiché le violazioni delle relative disposizioni non sono presidiate da sanzioni penali (tra le altre, Cass. 10 gennaio 2025, n. 600; Cass. 9 agosto 2022, n. 24576; Cass. 3 maggio 2018, n. 10483).

Conseguentemente, deve rimettersi alla Corte di merito di rivalutare l'eventuale decadenza dall'accertamento con riferimento all'IRAP per l'anno 2007, tenuto conto della non applicabilità del c.d. raddoppio dei termini per l'accertamento.

2.6. Il nono, decimo ed undicesimo motivo devono ritenersi assorbiti, attenendo a questioni (applicabilità o riduzione delle sanzioni, valutazione delle prove in merito alla distribuzione degli utili extra-contabili ai soci, percentuale di tassazione di detti utili) che presuppongono la valutazione della Corte di merito sulle

precedenti questioni per le quali è stata disposta la cassazione con rinvio.

3. In conclusione, quindi, devono essere accolti il primo motivo (nei limiti indicati in precedenza), nonché il secondo, terzo ed ottavo motivo; devono invece essere rigettati la restante parte del primo motivo ed il settimo motivo, mentre il quarto, quinto, sesto, nono, decimo ed undicesimo motivo devono ritenersi assorbiti.

La sentenza impugnata deve quindi essere cassata, in relazione ai motivi accolti, con rinvio, per nuovo giudizio, alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Veneto, in diversa composizione, la quale provvederà anche alla regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità.

P. Q. M.

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso, nei termini di cui in motivazione, nonché il secondo, terzo ed ottavo motivo; rigetta per la restante parte il primo motivo, nonché il settimo motivo. Dichiara assorbiti il quarto, quinto, sesto, nono, decimo ed undicesimo motivo.

Cassa la sentenza impugnata, in relazione ai motivi accolti, e rinvia per nuovo giudizio alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Veneto, in diversa composizione, la quale provvederà anche alla regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, 16 settembre 2026.

Il Consigliere est.
(Dott. Valentino Lenoci)

Il Presidente
(Dott. Lucio Napolitano)