

Sentenza n. 50/2026

Depositata il 05/02/2026



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di BERGAMO Sezione 1, riunita in udienza il 19/11/2025 alle ore 09:00 con la seguente composizione collegiale:

MIETTO MASSIMO, Presidente

FIAMINGO FILIPPO, Relatore

DELLA VECCHIA ANGELO, Giudice

in data 19/11/2025 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 677/2024 depositato il 22/07/2024

proposto da

Ricorrente - CF_Ricorrente_1

Difeso da

Difensore_1 - CF_Difensore_1

ed elettivamente domiciliato presso Email_1

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Bergamo

elettivamente domiciliato presso dp.bergamo@pce.agenziaentrate.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T9F01A100313-2024 IRPEF-ADDIZIONALE REGIONALE 2017
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T9F01A100313-2024 IRPEF-ADDIZIONALE COMUNALE 2017
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T9F01A100313-2024 IRPEF-ALTRO 2017

a seguito di discussione in pubblica udienza e visto il dispositivo n. 431/2025 depositato il 19/11/2025

Richieste delle parti:

Ricorrente/Appellante:
Resistente/Appellato:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Ricorre il Signor Ricorrente contro Agenzia Entrate, direzione provinciale di Bergamo, avverso l'avviso di accertamento in epigrafe, per l'anno 2017, notificato il 10 maggio 2024, relativo a maggiore imposta irpef ed addizionali regionali e comunali per complessivi 449.033,40, oltre sanzioni ed interessi, dovute secondo l'Ufficio, ai sensi dell'articolo 10 bis, comma 1, della Legge 212/2000 (abuso del diritto per una o più operazioni prive di sostanza economica) per la mancata tassazione della plusvalenza realizzata sul conferimento da parte del Contribuente dell' 80 per cento delle azioni detenute (dallo stesso Ricorrente della società Società_1 SpA nella società Società_2 s.r.l., operazione di conferimento effettuata dal Contribuente, ai sensi dell' articolo 177, secondo comma, del t.u.i.r. - scambi di partecipazioni, con atto del notaio Nominativo_1 del 21 dicembre 2017.

La società Società_1 SpA svolge l'attività di produzione e commercio di caschi per la protezione a qualunque uso destinati.

Motivi del ricorso :

1. illegittimità dell'avviso di accertamento per la decadenza dell'azione amministrativa ;
2. illegittimità dell'avviso di accertamento per assenza del contraddittorio di cui all'articolo 6 bis legge 212/2000 ;
3. illegittimità dell'avviso di accertamento : violazione del disposto di cui all'articolo 6 bis , comma 3 , della legge 212/2000;
4. illegittimità dell'avviso di accertamento per difetto di motivazione ;
5. illegittima applicazione dell'articolo 10 bis della legge 212/2002 in materia di abuso del diritto. Si evidenzia che il sunnominato articolo individua tre presupposti che devono tutti coesistere affinché si verifichi l'abuso del diritto :
 - la realizzazione di un vantaggio fiscale "indebito" ;
 - l'assenza di "sostanza economica" dell'operazione o delle operazioni poste in essere ;
 - l'essenzialità del "vantaggio fiscale" conseguito.

Il Ricorrente nega l'esistenza di tali presupposti nella fattispecie e si rimarca che :

- la riorganizzazione del gruppo . L'operazione di "ristrutturazione societaria" oggetto di accertamento rappresenta "solo una situazione intermedia, di un più ampio ed articolato processo di riorganizzazione ;
- l'operazione alternativa : "lo stesso risultato (e pertanto la medesima struttura finale) si sarebbe potuto ottenere con un percorso diverso (ma con medesimo impatto fiscale) ovvero mediante il conferimento ex art. 176 del tuir dell'azienda facente riferimento alla "Società_1 S.P.A. in una società di nuova costituzione facendo assumere contestualmente alla società conferente Società_1 spa la qualifica di " holding" ;
- la separazione dell'attività immobiliare da quella commerciale , atteso che alla costituzione della Società_2 srl è seguita la costituzione della partecipata "Società_3 s.r.l. (con quote

detenute al 100 per cento della holding) , e dunque "la costituzione della holding ha avuto pertanto una finalità extrafiscale non trascurabile , ovvero quella di segregare e porre al riparo gli utili distribuiti dalla società operativa ("Società_1 Spa") dai rischi inerenti la sua gestione, così da valutare successivamente l'opportunità di reinvestire gli stessi ";

- l'operazione contestata dall'Ufficio è stata preceduta da un'operazione di fusione transfrontaliera con rimpatrio del "Marchio_1 (e questo a seguito di una verifica fiscale di cui è stata oggetto la società Società_1 SpA per i periodi di imposta dal 2008 al 2011) , confluito nella società Società_1 SpA, rendendolo "più appetibile" per potenziali operazioni di acquisizione di fondi che non risultano interessati all'attività immobiliare ;

- è erroneo il "criterio utilizzato per valutare il vantaggio fiscale" e di conseguenza la sua quantificazione ;

- l'operazione oggetto di accertamento fiscale è inserita in un percorso finalizzato a sottoscrivere un atto di "patto di famiglia" , che per sopravvenute vicende familiari, ha dovuto subire un rallentamento.

6. violazione dell'articolo 10 bis , comma 9, della legge 212/2000 per mancato assolvimento dell'onere probatorio da parte dell'Ufficio ;

7. errata determinazione della base di calcolo .

Si chiede :

- in via pregiudiziale . di accogliere il ricorso e di dichiarare nullo l'atto impositivo impugnato per decadenza dei termini dell'Ufficio che lo ha emesso ;

- in via principale , di accogliere il ricorso e di dichiarare nullo l'atto impugnato per i motivi da 2 a 6 (si veda sopra) ;

- in via subordinata, di accogliere la richiesta di ricalcolare il valore come da motivo n. 7 del ricorso .

Con vittoria di spese ed onorari (all. nota).

In data 19 novembre 2025 si costituisce Agenzia Entrate che controdeduce quanto segue :

1. ritiene manifestamente infondata l'eccepita decadenza dal potere impositivo , atteso che il termine è spirato il 25 marzo 2024 (si veda proroga di 85 giorni di cui all'articolo 67, comma 1, del d.l. 18/2020) , con ulteriore proroga di 120 giorni rispetto all'avvio in data 22 marzo del procedimento di adesione (ex articolo 5 del d.lgs. 218/1997) attivato dall'Ufficio con apposito invito a comparire ;

2. esclude per manifesta infondatezza l'eccepita assenza di effettivo contraddittorio, visto che invece il Contribuente è stato chiamato a fornire i chiarimenti di cui all'articolo 10 bis suindicato e successivamente è stata avviata dall'Ufficio il procedimento di adesione, con produzione da parte del Contribuente di ulteriori memorie.

3. infondata l'eccepita violazione del disposto di cui all'articolo 6 bis, comma 3, della legge 212/2000, avendo l'Ufficio notificato in data 29 dicembre 2023 al Contribuente una richiesta di chiarimenti , instaurando il contraddittorio specificamente previsto in caso di abuso del diritto (si veda anche verbale di contraddittorio del 09 aprile 2024) e visto che detto articolo 6 bis si applica esclusivamente agli atti recanti una pretesa impositiva autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria e non a quelli per i quali la normativa prevede specifiche forme di interlocuzione tra l'Amministrazione e il Contribuente

4. esclude l'eccezione illegittimità dell'avviso di accertamento per difetto di motivazione, essendo stato posto il Contribuente, con la notifica dell'atto impugnato, nella condizione di conoscere la pretesa impositiva, individuata nel petitum e nella causa petendi ;

5. esclude recisamente che sia stato violato l'articolo 10 bis della legge n. 212/2000 , dato che :

a) è stato dimostrato con l'avviso di accertamento impugnato, a cui si riporta, l'essenzialità del vantaggio fiscale indebito contestato, trattandosi di operazione priva di sostanza economica . Secondo l'Ufficio con l'operazione di cui sopra "nulla è cambiato rispetto al passato" , non avendo "portato alcun valore aggiunto rispetto alla situazione precedente": la governance è rimasta la medesima (il Ricorrente prima dell'operazione deteneva il 100 per cento di Società_1 Spa, e con l'operazione detiene ancora totalmente la governance, direttamente per il 20 per cento di Società_1 spa e indirettamente, tramite Società_2 srl (restante 80 per cento del capitale) e non vi sono "nuovi effetti giuridici prodotti dalla riorganizzazione societaria rispetto alla situazione precedente " ;

b) le "valide ragioni economiche extrafiscali non marginali sussistono solo se l'operazione non sarebbe stata posta in essere in loro assenza. Occorre , appunto, dimostrare che l'operazione non sarebbe stata compiuta in essere in assenza di tali ragioni " .

Ebbene , nel caso di specie, secondo Agenzia Entrate, non è cambiata la governance e "la ragione prevalente dello scambio di partecipazioni attuato risiede nella volontà di transitare "in neutralità fiscale" dal regime di tassazione IRPEF riservato alle persone fisiche non imprenditori a quello più favorevole dell'Ires "(pagina 26 controdeduzioni).

Prive di rilievo poi le intenzioni espresse dal Contribuente di voler cedere il Marchio_1 , poichè semplicemente si poteva cedere quest'ultimo e/o procedere alla cessione del relativo ramo aziendale di Società_1 spa.

Quanto all'asserita intenzione di procedere a stipulare un patto di famiglia, "non è rinvenibile una riorganizzazione aziendale e neppure la volontà di un effettivo passaggio generazionale (ovvero non sono rinvenibili valide ragioni extrafiscali)".

Ritiene poi parte Resistente che "il contribuente commette un errore di valutazione nel definire l'operazione posta in essere più onerosa rispetto alla fattispecie individuata dall'ufficio (conferimento "realizzativo"), visto che nel secondo caso è ben più gravoso (si vedano pagg. 33-34 controdeduzioni).

Quanto alle contestazioni del Ricorrente relative all'imponibile "si rileva da perizia di stima nonché dalla stratificazione fiscale del capitale sociale della Società_1 Spa esibite dal contribuente, il valore normale della partecipazione conferita è pari ad euro 8.800.000 mentre il suo valore fiscale conferito è pari ad euro 6.581.887, si quantifica l'indebito vantaggio fiscale conseguito, di cui all'art. 10-bis della legge n. 212/2000, in complessivi euro 2.218.112,91 da tassare ai sensi dell'art. 67, comma 1, del TUIR quale redditi diversi" , precisando che la quota di imponibilità delle plusvalenze è pari al 49,72 per cento, se realizzate come nella fattispecie da soggetti non imprenditori (le plusvalenze si intendono realizzate nel momento in cui si perfeziona la cessione a titolo oneroso delle partecipazioni).

Agenzia Entrate chiede in conclusione di :

- rigettare integralmente il ricorso e , per l'effetto, di confermare la legittimità dell'avviso impugnato, con condanna del Ricorrente alla rifusione delle spese di giudizio (all. nota).

Seguono due memorie del Ricorrente.

In udienza in data odierna sono comparsi il difensore del Ricorrente e per la resistente il funzionario

delegato di Agenzia Entrate.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Il Collegio rigetta preliminarmente i primi tre motivi di ricorso per le seguenti motivazioni:

1. decadenza dell'azione amministrativa. Il motivo di ricorso è infondato, visto che l'avviso di accertamento è stato notificato il 10 maggio 2024 e l'Ufficio ha utilizzato legittimamente prima la proroga di 85 giorni dell'attività accertatrice per il covid (articolo 67, comma 1, del d.l. 18/2020 , si veda ordinanza n. 960/2025 della Corte di Cassazione) e poi quella di 120 giorni per l'avvio in data 22 marzo 2024 del procedimento di adesione (si veda l'articolo 5 del d.lgs. 218/1997) ;

2. violazione del disposto di cui all'articolo 6 bis della legge 212/2000 (assenza del contraddittorio).

Nel caso di specie non si applica il comma 1 dell'articolo 6 bis - principio del contraddittorio- della legge 212/2000, alla luce dell'interpretazione autentica di cui all'articolo 7 bis del d.l. 39/2024, trattandosi di pretesa impositiva per la quale la normativa prevede specifiche forme di interlocuzione tra l'amministrazione finanziaria e il contribuente di cui al comma 7 dell'articolo 10 bis della legge 212/2000, che prescrive che "l'abuso del diritto è accertato con apposito atto, preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di sessanta giorni, in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto". Nella fattispecie non solo detta richiesta è stata effettuata in data 29 dicembre 2023 da parte dell'Ufficio (preceduta da ampia attività istruttoria) ma è stata seguita altresì dall'avvio del procedimento di adesione con invito a comparire e dal deposito di memorie da parte del Contribuente;

3. violazione del terzo comma del disposto di cui all'articolo 6 bis della legge 212/2000 (emanazione dell'avviso di accertamento prima dei 60 giorni dalla notifica del relativo schema d'atto).

E' certamente vero che l'atto di accertamento è stato notificato il 10 maggio 2024 prima dei 60 giorni prescritti da detto articolo ma dall'esame del fascicolo processuale emerge che l'Ufficio avvertiva in data 06 maggio 2024 che "le argomentazioni difensive non risultano condivise dall'Ufficio che, pertanto, procederà all'emissione dell'atto impositivo".

In sostanza le parti non avevano altro da dirsi (si veda Cass. sentenza 21271/2025) se non il fatto che il Contribuente avrebbe voluto ribadire ancora una volta le proprie ragioni, mancando infatti agli atti processuali la prova effettiva di resistenza da parte del Ricorrente, la cui difesa non è stata minimamente intaccata, come si evince con immediatezza dal fascicolo processuale.

Si procede all'esame degli altri motivi di ricorso che vengono esaminati congiuntamente.

Si deve premettere che , ai sensi del primo comma dell'articolo 10 bis della L. 212/2000 (introdotto dall'articolo 7 del decreto legislativo del 24.09.2015 n. 156) , "configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni ".

Nella fattispecie l'Ufficio ha contestato l'operazione di conferimento (effettuata dal Contribuente ai sensi dell'articolo 177, secondo comma, del tuir - scambi di partecipazioni) , dell'80 per cento delle azioni della società Società 1 SpA in Società 4 spa (capitale sociale detenuto interamente dallo stesso Locatelli) , in cui è stato indicato quale valore di apporto l'importo di euro 100.000,00 .

Disconosciuti i vantaggi di tale operazione, Agenzia Entrate ha determinato i tributi a carico del Signor Locatelli sulla plusvalenza realizzata ai sensi del combinato disposto degli articoli 9, 67 e 177, secondo comma, del tuir.

Necessario dunque vagliare innanzitutto se l'operazione è effettivamente priva di sostanza economica (ai sensi del comma 2, lettera a) dell'articolo 10 bis legge 212/2000), salvo che sia giustificata " da valide ragioni extrafiscali , non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente " (terzo comma del predetto articolo 10 bis) .

A tale riguardo si rileva che :

- l'operazione conclusa ha natura circolare, atteso che non solo al termine della stessa il Signor Ricorrente detiene ancora di fatto l'intero capitale di Società_1 spa, direttamente per il venti per cento e indirettamente tramite Società_2 srl (di cui detiene il 100% del capitale sociale) e questo senza soluzione di continuità dall'atto di conferimento (atto notaio Nominativo_1 del 21.12.2017) , restando in ogni caso il Signor Ricorrente il dominus sia di Società_1 Spa, sia delle altre due società (Società_2 srl e Società_3 s.r.l.) ;

- la mancanza di vitalità economica della società Società_2 srl, che rivela la creazione di un mero contenitore privo dell'operatività presente ante riorganizzazione, strumentale soltanto alla fruizione del vantaggio fiscale (indebito, si veda infra), di cui all'articolo 177, secondo comma, del tuir.

Risultano prive di pregio le giustificazioni del Signor Ricorrente (le cosiddette ragioni extrafiscali non marginali) :

- l'asserita strumentalità dell'operazione alla separazione dell'attività commerciale da quella industriale , visto che se l'intento era " l'ingresso di ulteriori soci (ivi compresi i fondi comuni di investimenti)" in Società_1 spa (si veda ricorso), era sufficiente un'operazione, più lineare di scissione della società Società_1 SpA ex articolo 173 del tuir, sempre con azionista il Signor Ricorrente, mantenendo l'attività industriale e il relativo marchio in una delle società risultanti dalla scissione. Si evidenzia che in quest'ultima ipotesi però, al momento della prospettata cessione delle partecipazioni societarie, sarebbe emersa la relativa plusvalenza da sottoporre a tassazione in capo al Ricorrente ai sensi del combinato disposto degli articoli 9 e 67 del tuir. Non è comunque in discussione la libertà di scelta del Contribuente, fra gli atti meno onerosi, però con il limite però di non perseguire un vantaggio fiscale indebito, che si ritiene sussista nel caso di specie (si veda infra) ;

- l'asserita previsione di un patto di famiglia per il passaggio generazionale , atteso che , ai sensi dell'articolo 2 della legge 55/2006, lo stesso deve essere costituito con un contratto con il quale "l'imprenditore trasferisce in tutto o in parte, l'azienda, e il titolare delle partecipazioni societarie trasferisce, in tutto o in parte, le proprie quote, ad uno o più discendenti ", e tale accordo non solo non risulta mai concluso ma il Ricorrente neppure accenna ad un eventuale interesse in tal senso da parte dei di lui familiari ;

- le ulteriori ragioni extrafiscali non marginali portate a proprio sostegno dal Ricorrente (tra cui quella di voler segregare gli utili distribuiti della società operativa) , sono palesemente inconferenti .

L'operazione poi ipotizzata quale alternativa dal Contribuente (gemmare due società da Società_1 spa, con quest'ultima che avrebbe funzioni di holding) non si può prendere in esame visto che è del tutto chiaro che l'operazione oggetto di accertamento, è di tipo circolare ed è priva di "sostanza commerciale" (per utilizzare la definizione di cui alla raccomandazione della commissione europea 2012/772/UE), come dimostrato dall'Ufficio, e ciò è sufficiente per contestare legittimamente l'abuso del diritto tributario, ove

presente anche l'indebito vantaggio fiscale.

Quanto al vantaggio fiscale indebito (di cui alla lettera b) del secondo comma dell'articolo 10 bis della Legge 212/2000), altra condizione necessaria affinché si concretizzi l'abuso del diritto, deve essere essenziale, e cioè non necessariamente esclusivo, e quindi non esclude l'esistenza di detto abuso quando concorrono altre ragioni economiche.

L'ufficio ha accertato tale vantaggio (si vedano pagine 30 e 31 dell'atto di accertamento per imponibile) nel risparmio fiscale derivante dall'omessa denuncia del Contribuente della plusvalenza derivante dal conferimento dell'80 per cento delle partecipazioni di Società 1 spa, in Società 2 srl, avendo beneficiato indebitamente della neutralità fiscale prevista dall'articolo 177 del tuir, e quindi del trattamento più favorevole dell'Ires anziché a quello dell'Irpef per le persone fisiche non imprenditori, come viene ulteriormente specificato alle pagine 33 e 34 delle controdeduzioni.

Per il Collegio, dall'esame del fascicolo processuale, non vi sono dubbi che l'operazione sia stata costruita artificialmente dal Contribuente in modo da trarre un beneficio fiscale che non corrisponde alle finalità sostanziali delle regole fiscali ed in particolare dell'articolo 177 del tuir, vantaggio indebito che ha perlopiù il requisito dell'essenzialità, visto che la differenza del livello impositivo è del venti per cento, tra:

- il 51 per cento complessivamente dovuto, in base al conferimento "realizzativo" (così come contestato dall'Ufficio), di cui il 25% (si veda calcolo imposte in avviso di accertamento) per assoggettamento dell'intera plusvalenza - pari alla differenza tra il valore normale della partecipazione oggetto di conferimento ed il costo fiscalmente riconosciuto - e di un'ulteriore 26 per cento (tassazione dividendi) a seguito della prevedibile successiva cessione della partecipazione da parte di Società 2. Che tale prospettata cessione non sia un'ipotesi ma una necessità del Ricorrente, divenuta di estrema urgenza, emerge peraltro dall'istanza di sospensione dell'atto impugnato depositata il 31 luglio 2025, in cui si rappresenta che "la situazione finanziaria della società risulta gravemente compromessa, come si evince dalla centrale rischi... (omissis) ...e l'utilizzo integrale di tutte le linee accordate nonché dalla comunicazione dell'Istituto di credito... (omissis) ...che con comunicazione a mezzo PEC del 21.03.2025 ha sospeso gli affidamenti (allegato 5) a seguito di sconfini negli utilizzi delle linee accordate";

- del 31 per cento dovuto complessivamente per operazione così come configurata dal Contribuente, di cui il 5 per cento su plusvalenza (nella fase successiva di cessione della partecipazione da parte della holding, si veda articolo 87, primo comma, del tuir) e del 26 per cento per ritenuta su dividendi.

Quanto all'importo da considerare quale plusvalenza non risulta fondata l'eccezione da parte del Ricorrente, essendosi basato l'Ufficio sulla perizia acclusa all'operazione in questione da parte del Contribuente.

L'ipotesi poi alternativa prospettata dal Ricorrente (gemmare due società da Società 1 spa, con quest'ultima con funzioni di holding) non ha rilievo al fine di valutare il vantaggio indebito non essendo prevista dall'articolo 10 bis della legge 212/2000 e dovendo il Collegio conformarsi all'interpretazione letterale di cui all'articolo 12 delle preleggi.

Infine si deve rimarcare che l'Ufficio nel provvedimento impugnato ha specificato con acribia sia i presupposti di fatto sia le ragioni giuridiche dell'accertamento, dandone ampia prova (si veda sopra), per cui non sussiste neppure una parvenza di difetto di motivazione.

Il ricorso è pertanto infondato e le spese di giudizio seguono la soccombenza

P.Q.M.

La Corte respinge il ricorso e condanna la parte ricorrente alla rifusione delle spese di lite, liquidate in Euro 13.000,00.

Bergamo, 19 novembre 2025

Il Presidente

Il Relatore Estensore

Massimo Mietto

Filippo Fiamingo