

Civile Ord. Sez. 5 Num. 10820 Anno 2026
Presidente: DE ROSA MARIA LUISA
Relatore: SERRELLI SABRINA
Data pubblicazione: 23/04/2026

Oggetto: plusvalenza
redditi cessione a titolo
oneroso di azienda
ricevuta a titolo di
donazione – art. 67, co
1, lett. *h bis*) t.u.i.r.
principio di cassa-
onere della prova

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n.24672/2021 R.G. proposto da:

Giacconi Lorella (c.f. GCCLLL58P50C770B), rappresentata e difesa,
giusta procura speciale dall'Avv. Giampiero Emiliozzi;

– ricorrente –

contro

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore*;

– resistente –

avverso

la sentenza n. 245/2021, pronunciata dalla Commissione Tributaria
Regionale delle Marche il 28.01.2021, depositata il 25.02.2021;

ascoltata la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del
19 marzo 2026 dal consigliere Sabrina Serrelli,

La Corte osserva:

FATTI DI CAUSA

1. L'Agenzia delle entrate notificava alla contribuente l'avviso di accertamento n. R9K010201136/2008 relativo ad IRPEF 2003, oltre addizionali, interessi e sanzioni, per un maggior reddito imponibile pari ad euro 41.250,00, derivante da un atto pubblico di cessione di azienda e non indicato nella dichiarazione dei redditi per l'anno 2003 (Unico 2004).

2. Con atto notarile del 25/09/2003, rep. 12829 – racc. 3324 Cervellini Enrica donava, in pari quote tra loro, la sua azienda individuale, avente ad oggetto attività di commercio al minuto, al proprio coniuge ed alle sue tre figlie, tra cui la contribuente che, contestualmente, cedeva alla sorella la propria quota pari a $\frac{1}{4}$ per l'importo di euro 41.250,00 da corrispondere entro il 31 dicembre del 2003.

3. La Commissione Tributaria Provinciale di Macerata con sentenza n. 303/1/14 del 14.07.2014 accoglieva parzialmente il ricorso proposto dalla contribuente determinando la ripresa a tassazione in relazione ad una plusvalenza di euro 35.750,00 e mandando all'Ufficio per la rideterminazione della pretesa fiscale (ferma l'applicazione della tassazione separata) e delle sanzioni.

4. La Commissione Tributaria Regionale delle Marche rigettava l'atto di appello, con condanna della contribuente al pagamento delle spese processuali, ritenendo applicabile il principio di competenza e non di cassa ed affermando comunque che l'onere della prova circa il momento di percezione delle somme in base al principio di cassa gravava a carico del contribuente e non era stato soddisfatto.

5. La contribuente propone ricorso per cassazione affidandolo a due motivi. L'Agenzia delle entrate non ha depositato tempestivo controricorso, depositando mero atto al fine dell'eventuale partecipazione all'udienza di discussione della causa ai sensi dell'art. 370 comma 1 c.p.c.

5. La contribuente ha depositato memoria in data 28/2/2026.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo la contribuente deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., la nullità della sentenza per violazione e/o falsa applicazione dell'art. 67, comma 1, lett. h bis) D.P.R. 917/1986, con riferimento alla qualificazione della plusvalenza come reddito diverso ed alla conseguente tassazione secondo il criterio di cassa, per aver ritenuto erroneamente che il criterio applicabile fosse quello per competenza nonostante che la contribuente non avesse mai svolto l'esercizio dell'azienda che aveva ceduto contestualmente alla donazione in suo favore.

1.1. Il motivo è fondato.

1.2. Pur mantenendo le medesime modalità di determinazione del reddito di impresa, le plusvalenze da cessione d'azienda, per le quali opera l'inquadramento tra i redditi diversi, risultano imponibili secondo il principio di cassa proprio di questa categoria di redditi, anziché secondo il principio di competenza proprio dei redditi di impresa.

Le plusvalenze da cessione d'azienda imponibili come redditi diversi, ai sensi delle lettere h) e h-bis) dell'articolo 67, comma 1, del DPR n. 917/86, concorrono a formare il reddito del cedente con l'effettivo incasso del corrispettivo pattuito.

1.3. E' stato, infatti, affermato che occorre distinguere il momento in cui la plusvalenza si considera "realizzata" da quello in cui il relativo reddito diviene imponibile per il percettore. Questa Corte (con ordinanza del 26/12/2025, n. 34140, nel richiamare l'ordinanza del 07/05/2025, n. 11955) ha operato una fondamentale distinzione tra due momenti logicamente e giuridicamente distinti: a) Il momento del realizzo della plusvalenza, che coincide con il perfezionamento del negozio di cessione a titolo oneroso perché è in tale momento che sorge

il credito al corrispettivo e, con esso, la componente positiva di reddito; questo momento è determinante per stabilire l'esistenza stessa della plusvalenza e il regime fiscale ad essa applicabile (ad esempio, l'aliquota d'imposta vigente in quel periodo); b) Il momento della percezione del corrispettivo, che determina il periodo d'imposta in cui il reddito, già "realizzato", deve essere assoggettato a tassazione, in ossequio al principio di cassa che governa la categoria dei redditi diversi di natura finanziaria.

1.4. Nel caso di specie nell'atto notarile del 25/09/2003, rep. 12829 – racc. 3324 la titolare donava, in pari quote tra loro, la sua azienda individuale al proprio coniuge ed alle sue tre figlie, tra cui la contribuente che, contestualmente, cedeva a titolo oneroso alla sorella la propria quota pari a $\frac{1}{4}$ per l'importo di euro 41.250,00. All'art. 10 veniva prevista la corresponsione del prezzo entro e non oltre il 31 dicembre 2003 prevedendo che "sulle somme dilazionate non decorreranno interessi e che le contabili dei relativi pagamenti ne costituiranno quietanza ad ogni effetto di legge".

Secondo i principi innanzi richiamati quindi è il momento della percezione del corrispettivo che determina il periodo d'imposta nel quale il reddito derivante dalla conclusione del contratto deve essere assoggettato a tassazione. La Commissione Tributaria Regionale non ha fatto buon governo di detti principi laddove ha affermato che la plusvalenza della vendita dell'azienda andava dichiarata secondo il criterio della competenza e, quindi, necessariamente con riferimento all'anno di imposta 2003, stante la pattuizione contenuta nell'atto notarile sopra richiamato.

2. Con il secondo motivo di ricorso la contribuente deduce, in relazione 360, primo comma, num. 3 c.p.c., la nullità della sentenza per violazione e/o falsa applicazione all'art. 2697 c.c., con riferimento alla corretta ripartizione dell'onere della prova in relazione alla

fattispecie costitutiva del diritto all'imposizione fiscale secondo il criterio di cassa, onere posto erroneamente dalla Commissione a carico del contribuente e non a carico dell'attore effettivo e, cioè, l'Agenzia delle entrate.

2.1. Il secondo motivo è infondato.

La Commissione Tributaria Regionale ha rilevato che la circostanza del mancato pagamento risulta soltanto allegata dal contribuente e non provata.

Al tal fine si osserva che, come si evince dall'avviso di accertamento l'Agenzia, a fronte della previsione contenuta nell'atto notarile e della mancanza di dichiarazione delle plusvalenze derivanti dalla cessione, inviava il questionario al fine di richiedere al contribuente la documentazione necessaria per verificare la corretta determinazione e dichiarazione della plusvalenza realizzata. La parte, in risposta al predetto al questionario, comunicava di non aver dichiarato alcuna plusvalenza riferibile alla cessione d'azienda in questione e, quindi, l'Ufficio procedeva ad accertamento, ai sensi degli artt.38 e 39, comma 1, d.P.R. 600/1973, recuperando a tassazione l'importo di euro 41.250 pari al prezzo di cessione della propria quota di azienda. L'accertamento presuntivo si fondava sull'atto notarile e, quindi, sulle pattuizioni che prevedevano il pagamento del prezzo entro un termine stabilito ("entro e non oltre") del 31/12/2003, in assenza di qualsivoglia dilazione (a data successiva rispetto a quella concordata) nemmeno allegata dalla contribuente ed in assenza di documentazione, pur richiesta dall'Agenzia, attestante il mancato pagamento o il pagamento in altra data o con altre modalità oppure l'esistenza di altro accordo di varia natura volto all'estinzione dell'obbligo di pagamento come pattuito in origine. A fronte di tale meccanismo presuntivo, ad avviso della Corte, spettava alla contribuente fornire la prova del mancato

pagamento del prezzo pattuito per la cessione onerosa della propria quota d'azienda.

3. In definitiva, la sentenza impugnata non ha fatto buon governo dei principi testé declinati, dovendo considerarsi che la plusvalenza si è giuridicamente realizzata nell'anno di stipula del contratto ma che deve verificarsi la sussistenza della pretesa impositiva con riferimento al principio di cassa alla luce degli oneri probatori del meccanismo presuntivo proprio dell'accertamento svolto al fine di verificare l'esigibilità fiscale della pretesa in relazione all'incasso della somma pattuita.

Il ricorso deve essere, pertanto, accolto con rinvio alla Corte di Giustizia di secondo grado delle Marche per nuovo esame e per la regolamentazione delle spese.

La Corte,

P.Q.M.

accoglie il primo motivo di ricorso, rigetta il secondo, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Corte di Giustizia di secondo grado delle Marche anche per la regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma nell'adunanza camerale del 19 marzo 2026

Il Presidente
Maria Luisa De Rosa