



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da:

Giulia Iofrida	Presidente
Gianluca Grasso	Consigliere
Giovanni Galasso	Consigliere Rel.
Luigi d'Alessandro	Consigliere
Alessandro Trinci	Consigliere

Oggetto:

Distinzione	tra
spese	di
rappresentanza	e
spese pubblicitarie	

Ad.12/5/2026 CC

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 15456/2025 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE (c.f. 06363391001), costituitasi in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato (c.f. 80224030587);

-ricorrente-

contro

██████ S.R.L. (c.f. ██████████), costituitasi in persona del Dr. ██████████
██████ dichiaratosi legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocato ██████████ (c.f. ██████████);

-controricorrente-

avverso la sentenza della Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia n. 1030/2025 depositata il 17/4/2025.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 12/5/2026 dal Consigliere Giovanni Galasso.

FATTI DI CAUSA



1. Dalla sentenza impugnata e dagli atti del giudizio risulta che la █████ S.r.l. impugnava l'avviso di accertamento n. █████ avente ad oggetto IVA ed imposte dirette per l'anno 2018 con riguardo alla deduzione di spese per servizi rese dalla █████ █████ che, secondo la contribuente, dovevano qualificarsi come spese per pubblicità (interamente deducibili nonché detraibili ai fini IVA), mentre ad avviso dell'Amministrazione erano da considerare spese di rappresentanza assoggettate quindi alla diversa disciplina di cui all'art. 108, comma 2°, d.P.R. 917/1986 per le imposte sui redditi e non detraibili ex art. 19 bis.1 lett. h) d.P.R. 633/1972.

La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Milano accoglieva il ricorso, rilevando che le spese erano state compiute per l'organizzazione di convegni finalizzati per promuovere i prodotti della società e, dunque, erano riconducibili all'ambito della pubblicità; la riprova di tale circostanza era fornita dal fatto che i partecipanti (medici e farmacisti), all'esito avevano acquistato i prodotti.

2. L'Amministrazione proponeva appello che veniva rigettato dalla CGT di secondo grado della Lombardia che, dopo aver richiamato i criteri distintivi tra spese di rappresentanza e spese pubblicitarie, ribadiva quanto osservato dal giudice di primo grado in ordine alla natura delle spese sostenute dalla contribuente, osservando che *«la pubblicità del marchio █████ posta in evidenza sulle locandine dei singoli eventi formativi, rappresentava il contesto entro il quale i corsi formativi e seminari venivano organizzati e di conseguenza le spese sostenute per la formazione, erano senz'altro una pubblicità indiretta, ma non per questo di minor effetto sulla platea degli utilizzatori dei prodotti, che non essendo esperti del settore sanitario, possono unicamente affidarsi proprio ai consigli di medici e farmacisti.*

Le fatture allegate in atti, emesse per la vendita dei prodotti █████ a medici, farmacisti ed alle parafarmacie coinvolte nei cicli di corsi, incontri



e convegni organizzati dalla [REDACTED] nell'anno 2018 documentano che il ritorno economico per la Società è stato assai significativo!».

3. Avverso tale sentenza Amministrazione ha proposto ricorso per cassazione affidato ad un unico motivo

La contribuente ha resistito con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.1 Con l'unico motivo di ricorso, l'Amministrazione ha denunciato il vizio di cui all'art. 360, comma 1°, n. 3) c.p.c. per violazione e falsa applicazione degli artt. 2697 c.c., 115 c.p.c., 5 d.lgs. 446/1997, 19 d.P.R. 633/1972, 108, comma 2°, e 109, comma 5°, d.P.R. 917/1986.

Dopo aver riportato il contenuto dell'avviso in cui si dava atto che l'attività svolta dalla [REDACTED] riguardava l'organizzazione di corsi, seminari e convegni per la formazione di medici e farmacisti ha rilevato che il giudice d'appello, pur richiamando correttamente i principi in ordine alla distinzione tra spese pubblicitarie e spese di rappresentanza, ha *«omesso di verificare l'effettiva finalità delle spese, indispensabile per la corretta collocazione delle stesse nell'una o nell'altra categoria. A tal proposito, non pare che il mero e pedissequo richiamo alle fatture allegate in atti possa integrare l'esatto assolvimento dell'onere probatorio posto a carico della società»*; invece, ad avviso della ricorrente, *«nessuna prova v'è in atti o è stata considerata ai fini della dimostrazione che gli acquisti indicati nelle numerose fatture fossero stati proprio conseguenza diretta dei cicli, dei convegni ed incontri organizzati dalla [REDACTED] Manca la prova del nesso strettamente causale strumentale fra l'aumentare delle spese ed i ricavi conseguiti»*.

Ha quindi osservato che nella stessa sentenza d'appello si evidenzia che la pubblicità del marchio [REDACTED] era solo indiretta e da ciò dovrebbe trarsi la conseguenza che l'organizzazione di tali attività era esclusivamente finalizzata all'accrescimento del prestigio del marchio e,



solo indirettamente, alla vendita dei prodotti; del resto, si trattava di iniziative indirizzate a medici e farmacisti e non ai consumatori finali dei prodotti.

1.2 La controricorrente ha eccepito l'inammissibilità del motivo di ricorso in quanto esso sarebbe carente sotto il profilo della specificità, giacché si risolverebbe in una contestazione cumulativa di più aspetti. Il motivo sarebbe altresì inammissibile per errore di qualificazione, in quanto si ricondurrebbe all'ipotesi di cui all'art. 360, comma 1°, n. 3) c.p.c. una doglianza che atterrebbe alla natura ed alle finalità delle spese sostenute e, dunque, ad una valutazione di merito che al più potrebbe essere censurata sotto il profilo della motivazione.

Le eccezioni sono infondate. Va osservato, infatti, che con la censura in esame l'Amministrazione ha lamentato la violazione della disciplina sull'onere della prova in tema di spese e più in particolare delle spese pubblicitarie o di rappresentanza con riguardo alle circostanze da provare; il motivo, dunque, non difetta di specificità, mentre attiene poi alla fondatezza la valutazione del suo contenuto.

In ogni caso, quand'anche il motivo contenesse più doglianze riconducibili a diversi vizi tra quelli previsti dall'art. 360 c.p.c., ciò non determinerebbe necessariamente l'inammissibilità del motivo, in quanto *«Il ricorso per cassazione articolato attraverso la proposizione di motivi "misti" - che conducono, cioè, il vizio della sentenza impugnata a più d'uno fra i parametri elencati dall'art. 360 c.p.c. - è ammissibile se la formulazione della censura permette di isolare le doglianze prospettate onde consentirne l'esame separato, esattamente come se fossero state distinte in motivi diversi, numerati singolarmente»* (Cass. n. 11152/2025).

Ciò esclude l'inammissibilità anche con riguardo al secondo profilo, con la specificazione che è comunque possibile per la Corte riqualificare i motivi riconducendoli all'ipotesi corretta (cfr. Cass. Sez. U. n.



17931/2013; Cass. n. 4036/2014; Cass. n. 25557/2017; Cass. n. 759/2025).

1.3 Difficilmente comprensibile è poi l'eccezione di inammissibilità del motivo per difetto di interesse ad agire, in quanto lo stesso riprodurrebbe contestazioni già rigettate dai giudici di primo e secondo grado. Non è sotto tale profilo che va valutato l'interesse ad agire, bensì con riguardo all'astratta utilità (che prescinde da ogni esame nel merito) del provvedimento giudiziale richiesto rispetto alla lesione denunciata (cfr. ex multis Cass. n. 19152/2005).

1.4 Passando quindi all'esame del motivo, va rilevato che lo stesso è fondato.

Va innanzi tutto rilevato che l'art. 19-bis.1, comma 1, lett. h), DPR n. 633 del 1972, dispone che *«non è ammessa in detrazione l'imposta relativa alle spese di rappresentanza, come definite ai fini delle imposte sul reddito, tranne quelle sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore ad euro cinquanta»*.

L'art. 108, comma 2, d.P.R. 917/1986 stabilisce che *«le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo di imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse»*.

In base all'art. 1, comma 1, decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 19 novembre 2008, *«agli effetti dell'applicazione dell'art. 108, comma 2, secondo periodo, del testo unico delle imposte sui redditi [...], si considerano inerenti, sempreché effettivamente sostenute e documentate, le spese per erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi, effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni e il cui sostenimento risponda a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare anche potenzialmente benefici economici per l'impresa ovvero sia coerente con pratiche commerciali di settore»*.



La Corte di Giustizia UE ha poi più volte precisato che *«la nozione di pubblicità implica necessariamente la diffusione di un messaggio destinato ad informare il consumatore dell'esistenza e delle qualità di un prodotto o di un servizio allo scopo di incrementare le vendite; benché la diffusione di un messaggio del genere avvenga di solito mediante parole, scritti o immagini via stampa, radio o televisione, essa può anche essere effettuata ricorrendo parzialmente o in via esclusiva ad altri strumenti»* (Corte di Giustizia UE, 17 novembre 1993, nella causa C-68/92, Commissione CE contro Repubblica Francese; Corte di Giustizia UE, 25 novembre 2021, nella causa C-334/20, A. M. Kft.).

Questa Corte ha altresì osservato che *«il criterio discrezionale tra spese di pubblicità e spese di rappresentanza è rappresentato dagli obiettivi immediatamente perseguiti mediante gli esborsi sostenuti, i quali, per iscriversi alla prima categoria, devono necessariamente rispondere ad una finalità promozionale specificamente incentrata sui prodotti e compiuta attraverso un'attività reclamistica e organizzativa direttamente calibrata sulla loro vendita, mentre rientrano tra le seconde i costi di iniziative imperniate sull'ente e orientate a potenziarne, quale patrocinatore o sovvenzionatore di eventi culturali, il grado di conoscenza, l'immagine e il prestigio fra potenziali e selezionati clienti, ancorché da esse possa derivare, collateralmente e di riflesso, un incremento delle vendite dei prodotti»* (Cass. n. 10781/2023), precisando che *«la distinzione tra quelle di rappresentanza e quelle di pubblicità - preordinate, rispettivamente, a promuovere l'immagine del contribuente o il prodotto aziendale - si fonda sulla natura e la funzione delle stesse, mentre la gratuità della prestazione dei servizi non ha valenza distintiva, integrando un indice valutabile ai fini di una ricostruzione fattuale obiettiva e completa, quale connotato normalmente (anche se non necessariamente né univocamente) riconducibile alle prime»*.



Occorre altresì ricordare che grava sul contribuente l'onere della prova dell'esistenza e dell'inerenza dei costi deducibili (Cass. n. 21184/2014; Cass. n. 10269/2017; Cass. n. 13300/2017) o detraibili ai fini IVA (Cass. n. 18904/2018).

1.5 Orbene, nel caso di specie, dalla decisione impugnata non risulta che tale prova sia stata fornita. Nella stessa non si rinviene alcun esame della natura e delle cause dei costi – che pure dovrebbero risultare dalla documentazione in atti – e si afferma sostanzialmente che, poiché a seguito degli eventi organizzati dalla [REDACTED] nell'ambito dei quali veniva esposto il marchio [REDACTED] erano stati venduti molti prodotti a medici, farmacisti e titolari di parafarmacie (come risultava dalle fatture in atti, sebbene non sia chiaro come tali vendite siano collegate allo svolgimento delle attività organizzate dalla [REDACTED] le spese sostenute per tali eventi potevano essere ricondotte nell'ambito delle spese pubblicitarie.

È corretta dunque l'osservazione dell'Amministrazione secondo la quale non è questa la prova che deve fornire la contribuente; tale prova deve invece riguardare la natura intrinseca delle spese sostenute e le relative finalità, giacché anche dalle spese di rappresentanza può derivare un incremento delle vendite.

Occorre altresì considerare anche la natura dei prodotti che si assumono pubblicizzati; la [REDACTED] S.r.l., secondo quanto risulta dagli atti, svolge l'attività di *«produzione e commercio di apparecchiature biomedicali, vendita integratori alimentari, prodotti nutrizionali, prodotti farmaceutici, e dispositivi medici ed altre attività meglio indicate nell'oggetto sociale»*, tuttavia dalla sentenza impugnata non risulta quali fossero i prodotti pubblicizzati con gli eventi menzionati. Tale aspetto è però assai rilevante, in quanto qualora i prodotti siano ascrivibili alla categoria dei farmaci, andrebbero considerati anche i principi di cui agli artt. 113 e ss. d.lgs. 219/2006 (attuativo della direttiva 2001/83/CE) che riproducono, almeno in parte, il contenuto degli artt. 7 e ss. d.lgs.



541/1992 (attuativo della direttiva 92/28/CEE); con specifico riguardo a tale ambito, infatti, questa Corte ha osservato che *«In tema spese di pubblicità e di rappresentanza sostenute dalle imprese farmaceutiche per prestazioni rese a vantaggio dei medici, sono deducibili esclusivamente i costi relativi alla concessione di premi, vantaggi pecuniari o in natura, purché ricollegabili all'attività espletata dal medico e di valore trascurabile o comunque coerente con la prassi corrente, le spese relative all'organizzazione di convegni e congressi scientifici, qualora siano di breve durata e prevedano la partecipazione di un numero ristretto di medici specialisti, nonché le spese sostenute per campioni gratuiti di medicinali per uso umano ceduti ai medici autorizzati a prescriverli, nei limiti quantitativi previsti dalla legge»* (Cass. n. 6092/2019).

2. Il motivo di ricorso deve quindi essere accolto; la sentenza impugnata va cassata in relazione al predetto motivo con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, che dovrà provvedere ad una nuova valutazione della vicenda, nonché in ordine alle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie l'unico motivo di ricorso; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche in ordine alle spese del presente giudizio di legittimità. Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 12/5/2026.

La Presidente

Giulia Iofrida

