

Civile Ord. Sez. 5 Num. 11343 Anno 2026
Presidente: FUOCHI TINARELLI GIUSEPPE
Relatore: GRASSO GIANLUCA
Data pubblicazione: 27/04/2026



ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 22592/2022 R.G. proposto da:

STARDEA S.R.L., in persona del legale rappresentante *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'avvocato Antonio Iorio unitamente agli
avvocati Giuseppe Falcone, Francesco Falcone

-ricorrente-

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato;

-controricorrente-

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale
dell'Emilia Romagna n. 273/2022, depositata il 2 marzo 2022.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 27 febbraio 2026 dal
Consigliere Gianluca Grasso.

FATTI DI CAUSA

1. – Con ricorso depositato il 16 maggio 2018, la Stardea s.r.l. ha impugnato due avvisi di accertamento emessi dalla Agenzia delle entrate di Parma, n. THL03M200047 per il 2013 e n. THL03M200049 per il 2014, con i quali le spese concernenti l'organizzazione di convegni svolti in rinomate località turistiche nazionali ed estere, destinati a medici e farmacisti, dichiarate come spese di pubblicità, e quindi dedotte come costi di produzione, venivano riqualificate come spese di rappresentanza, come tali deducibili solo all'1,5%.

L'Ufficio si costituiva in giudizio.

Con sentenza n. 392/2019, depositata il 13 giugno 2019, la Commissione tributaria provinciale di Parma rigettava il ricorso.

2. – Avverso tale pronuncia la contribuente proponeva atto di appello.

L'Ufficio si costituiva in giudizio.

Con la sentenza n. 273/2022, depositata il 2 marzo 2022, la Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna ha respinto l'appello.

3. – La società contribuente ha proposto ricorso per cassazione affidato a tre motivi.

L'Agenzia delle entrate si è costituita con controricorso.

4. – Il ricorso è stato avviato alla trattazione camerale ai sensi dell'art. 380-*bis*.1 c.p.c.

La ricorrente ha depositato una memoria illustrativa.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. – Preliminarmente vanno respinte le eccezioni di inammissibilità astrattamente formulate nel controricorso riguardo alla sussistenza di una "doppia conforme" e dell'applicabilità dell'art. 348 *ter* c.p.c., non sussistendo - *prima facie* - l'inammissibilità dedotta, dovendo tale profilo essere esaminato nell'ambito dei singoli motivi di censura.

2. – Con il primo motivo si deduce la violazione e/o falsa applicazione degli articoli 108 e 109 del d.P.R. n. 917/1986, del d.m. 19 novembre

2008, dell'art. 17 della legge n. 400/1988 e dell'art. 23 della Costituzione, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c. La Commissione tributaria regionale ha deciso la controversia sulla base di un atto amministrativo generale, ossia il d.m. 19 novembre 2008, che non ha natura normativa: non è stato emanato secondo l'art. 17 della legge n. 400/1988, non è stato sottoposto al parere preventivo del Consiglio di Stato e alla registrazione della Corte dei Conti, non contiene la denominazione di "regolamento", non ha numero distintivo né ordine di osservanza come norma. La decisione sarebbe in contrasto con l'art. 23 della Costituzione, che non consente ad atti amministrativi di stabilire la tassabilità di somme considerate costi di produzione.

Con il secondo motivo si deduce la violazione degli articoli 113 c.p.c., 101 e 111 della Costituzione, dell'art. 6 della CEDU, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c. Si sostiene la nullità della sentenza per violazione del giusto processo, poiché la Commissione tributaria regionale si è basata su un atto amministrativo generale, il d.m. 19 novembre 2008, che non è stato emanato secondo l'art. 17 della legge n. 400/1988, non ha avuto il parere preventivo del Consiglio di Stato e la registrazione della Corte dei Conti, manca della denominazione "regolamento" e di un numero distintivo. Ciò contrasterebbe con l'art. 23 della Costituzione, che non attribuisce agli atti amministrativi la funzione di determinare la tassabilità e la sua misura di somme dichiarate. Il d.m. applicato è solo un atto amministrativo.

Con il terzo motivo si denuncia la violazione e/o falsa applicazione degli articoli 108 e 109 del d.P.R. n. 917/1986, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c. La Commissione tributaria regionale ha deciso senza applicare le norme del TUIR (articoli 108 e 109) che disciplinano la deducibilità dei costi. La Cassazione distingue tra spese di pubblicità e di propaganda (deducibili interamente) e spese di rappresentanza (deducibili in modo limitato) in base alle finalità dell'imprenditore, non alle modalità.

Il d.m. 19 novembre 2008, atto amministrativo generale e non normativo, non ha modificato tale criterio. Nel caso in esame, le finalità perseguite dalla società risultano dagli atti.

3. – I motivi, da trattarsi, congiuntamente sono infondati.

3.1. - La questione che viene posta in merito all'illegittimità della pronuncia che farebbe applicazione di un decreto ministeriale (decreto del 19/11/2008 - *Min. Economia e Finanze*, Disposizioni attuative dell'art. 108, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, in materia di spese di rappresentanza, Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 11 del 15 gennaio 2009) non ha alcun pregio, stante l'art. 108, comma 2, del testo unico sulle imposte sui redditi (TUIR).

Il comma 2, secondo periodo, dell'art. 108 TUIR, nella versione modificata dalla legge finanziaria 2008, demanda al Ministro dell'economia e delle finanze il compito di definire, con apposito decreto, i requisiti di inerenza e congruità delle spese di rappresentanza, anche in funzione della natura e della destinazione delle spese stesse, del volume dei ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa e dell'attività internazionale dell'impresa.

Il terzo periodo dello stesso comma 2 dell'art. 108 TUIR, prevede che sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro 50.

Come chiarito dalla Corte costituzionale (sent. n. 209/2023) nel nostro ordinamento vige il principio di legalità dell'azione amministrativa desumibile oltre che nell'art. 97 Cost. – laddove istituisce una riserva di legge relativa, allo scopo di assicurare l'imparzialità della p.a., la quale può soltanto dare attuazione, anche con determinazioni normative ulteriori, a quanto in via generale è previsto dalla legge –, anche negli artt. 23, 103 e 113 Cost. Esso caratterizza, qualifica e limita tutti i poteri amministrativi e va letto non solo in senso formale, come attribuzione

legislativa del potere, ma anche in senso sostanziale, come determinazione del suo ambito, e cioè dei fini, del contenuto e delle modalità del suo esercizio. Tuttavia, il principio di legalità sostanziale può ritenersi violato solamente qualora sia assente, o eccessivamente generica, la determinazione del presupposto di esercizio e del contenuto del potere conferito, in modo da dover escludere qualsiasi, pur elastica, copertura legislativa dell'azione amministrativa.

Nel caso di specie, stante il tenore delle disposizioni richiamate (art. 108 TUIR), non sussiste alcuna violazione del principio di legalità poiché il potere di emanare il decreto ministeriale con contenuto normativo deriva da una specifica disposizione di legge che ne disciplina il fondamento e le linee generali.

3.2. - Ciò detto, occorre premettere che, secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, in tema di spese deducibili ai fini IVA, ai fini della deduzione dei costi il criterio discrezionale tra spese di rappresentanza e spese di pubblicità va individuato negli obiettivi perseguiti, atteso che le prime sono sostenute per accrescere il prestigio della impresa senza dar luogo ad una aspettativa di incremento delle vendite, se non in via mediata e indiretta attraverso il conseguente aumento della sua notorietà e immagine, mentre le seconde hanno una diretta finalità promozionale di prodotti e servizi commercializzati, mediante l'informazione ai consumatori circa l'esistenza di tali beni e servizi, unitamente all'evidenziazione e all'esaltazione delle loro caratteristiche e dell'idoneità a soddisfarne i bisogni, in modo da incrementare le relative vendite (v. Cass. n. 10440/2021; da ultimo v. Cass. n. 25143/2025).

In particolare, in relazione alle spese di pubblicità e di rappresentanza sostenute dalle imprese farmaceutiche per prestazioni rese a vantaggio dei medici, la giurisprudenza ritiene 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 sempreché 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; v. anche, specificamente con riguardo all'organizzazione di congressi e convegni organizzati da società farmaceutiche, Cass. n. 28695/2017; Cass. n. 2276/2011).

3.3. - Questa conclusione vale, a maggior ragione, quando la concreta attività "promozionale" realizzata si traduca in un soggiorno o viaggio turistico atteso che, in tale evenienza, è del tutto preminente, in termini obbiettivi, la finalità di accrescere il prestigio dell'impresa.

In questa prospettiva, dunque, l'art. 1, lett. a) del d.m. 19 novembre 2008, nel collocare, esplicitamente, tra le spese di rappresentanza "a) le spese per viaggi turistici in occasione dei quali siano programmate e in concreto svolte significative attività promozionali dei beni o dei servizi la cui produzione o il cui scambio costituisce oggetto dell'attività caratteristica dell'impresa;" costituisce una precisazione normativa del tutto coerente con i principi ripetutamente affermati dalla giurisprudenza.

4. - In conclusione, nel caso di specie, la pronuncia ha fatto corretta applicazione della normativa in questione, alla luce dei principi affermati dalla costante giurisprudenza di questa Corte, valutando, con apprezzamento di fatto – non sindacabile in questa sede – che le spese oggetto del contenzioso siano riconducibili a quelle di rappresentanza in ragione della tipologia dei beni (prodotti da banco suscettibili di libera commercializzazione, finanche nei supermercati, senza prescrizione medica), dei destinatari (medici che non possono essere considerati clienti nemmeno potenziali per la ragione che il medico è solo un tramite,

neppure necessario, per il collocamento sul mercato dei prodotti), nonché della stessa prestazione fornita (soggiorni turistici).

5. – Il ricorso va pertanto rigettato e le spese, liquidate come in dispositivo, sono regolate secondo soccombenza.

P.Q.M.

rigetta il ricorso; condanna la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 10.700,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1 *quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002, inserito dall'art. 1, comma 17, della l. n. 228 del 2012, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso principale, a norma del comma 1-*bis*, dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione Tributaria, il 27 febbraio 2026.

Il Presidente

Giuseppe Fuochi Tinarelli