

Civile Sent. Sez. 5 Num. 11731 Anno 2026
Presidente: NAPOLITANO LUCIO
Relatore: LUME FEDERICO
Data pubblicazione: 29/04/2026

Spese di rappresentanza-Premi
fedeltà

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 8728/2017 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,
domiciliata in Roma alla via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura
Generale dello Stato che la rappresenta e difende;

– ricorrente –

contro

FALLIMENTO CENTRO DISTRIBUZIONE ALIMENTARI C.D.A. S.P.A.

– intimato –

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Sicilia
n. 772/2016 depositata in data 25/02/2016;

udita la relazione della causa tenuta nella pubblica udienza del
9/04/2026 dal consigliere dott. Federico Lume;

udito il sostituto Procuratore generale dott. Michele Di Mauro;

udito l'avv. Cecilia De Nicola per l'Avvocatura Generale dello Stato.

FATTI DI CAUSA

1. L'Agenzia delle entrate, Direzione provinciale di Palermo, recuperava a imposizione maggiori Ires, Irap e Iva, per l'anno di imposta 2004, nei confronti della C.D.A. s.p.a., esercente l'attività di distribuzione all'ingrosso di prodotti alimentari; la ripresa, in particolare per quanto ancora rileva, aveva ad oggetto i componenti negativi di reddito costituiti dai premi di fine anno concessi alle ditte affiliate, previsti dall'art. 14.6 del contratto di affiliazione, contabilizzati sul conto "Premi su acquisti clienti", dovendosi tali spese invece intendere quali spese di rappresentanza, in mancanza di un qualsiasi sinallagma con una specifica obbligazione a carico della controparte affiliata, e quindi considerarsi deducibili nella misura di un terzo, per quote costanti nell'esercizio di sostenimento e nei quattro esercizi successivi.

2. La Commissione tributaria provinciale di Palermo (CTP) accoglieva il ricorso e la Commissione tributaria regionale della Sicilia (CTR) rigettava l'appello dell'ufficio; in particolare evidenziava come le spese derivanti dal contratto di affiliazione fossero riconducibili alla generale previsione dell'art. 109 t.u.i.r., che consente la deducibilità delle spese relative al contratto di sponsorizzazione se vengono dimostrate le potenziali utilità ricavabili dalla propria attività commerciale; che il contratto in esame presentava maggiori affinità con la sponsorizzazione piuttosto che con la rappresentanza, essendo volto alla fidelizzazione dell'affiliato e alla incentivazione dei risultati e indubbia era l'inerenza di tali spese; pur non essendo previsto esplicitamente un collegamento diretto dei premi previsti dall'art. 14.6 del contratto con il raggiungimento di obiettivi di fatturato, appariva comunque evidente la correlazione con il contratto, quale ne fosse lo scopo, e non incidendo su tale conclusione l'eventualità dell'erogazione

o la rimessione alla discrezionalità dell'affiliante, disponendo questi di ben altri poteri contrattuali; ciò li rendeva del tutto estranei alle spese di rappresentanza, la cui natura era stata meglio precisata dalla sopravvenuta disposizione del d.m. 19/11/2008 specifica dell'art. 108 t.u.i.r., pur non applicabile *ratione temporis*, e nella cui elencazione tale tipologia di spese non era compresa; escludeva ogni intento elusivo di cui non vi era alcuna dimostrazione, anche trattandosi di imprese affiliate ma indipendenti; escludeva ogni danno per l'erario in tale interpretazione poiché tali poste erano contabilizzate come ricavi o sopravvenienze attive nella contabilità dell'impresa affiliata, mentre una diversa interpretazione avrebbe recato un danno all'impresa.

Pertanto, non trovando applicazione la disciplina delle spese di rappresentanza, tornava a valere la generale previsione dell'art. 109 t.u.i.r. e quindi della deducibilità dei componenti negativi.

4. Contro tale decisione l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso affidato a tre motivi.

La curatela non svolge attività difensiva.

La causa è stata rimessa alla pubblica udienza del 9/04/2026.

Il PM, in persona del sostituto Procuratore generale dott. Michele Di Mauro, ha rassegnato conclusioni scritte, ribadite in udienza, chiedendo pronunciarsi l'accoglimento del ricorso erariale.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo, proposto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., si deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 1362 c.c. e dell'art. 108 (ex 74, comma 2) d.P.R. n. 917/1986, per non avere tenuto conto la CTR delle regole ermeneutiche previste dall'art. 1362 c.c., la cui applicazione non lascia dubbi circa il fatto che i premi di cui all'art. 14.6 del contratto di affiliazione sono caratterizzati dall'assenza di controprestazione da parte dell'affiliato e di correlazione

tra entità del premio e volume di vendite o ricavi, sono attribuiti a quest'ultimo per fini promozionali e rientrano, pertanto, tra le spese di rappresentanza, deducibili nella minor misura di cui all'art. 108 del d.P.R. n. 917 del 1986, non avendo la contribuente dimostrato che vi fossero prodotti o attività pubblicizzate.

Con il secondo motivo, proposto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., si deduce violazione dell'art. 108, comma 2, e dell'art. 109 t.u.i.r. nonché dell'art. 2697 c.c. per non avere richiesto la prova, da parte della contribuente, del ritorno in termini di ricavi derivanti dalle spese in contestazione.

Con il terzo motivo, proposto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c., si deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 115 c.p.c. perché la CTR, pur avendo illustrato la disciplina delle spese di rappresentanza e di quelle promozionali, non ha analizzato il contenuto del contratto e, in particolare, la clausola disciplinante i premi fedeltà.

2. I primi due motivi appaiono da esaminare congiuntamente, in quanto vertenti, sotto diversi ma connessi profili, sulla medesima questione e sono fondati.

2.1. Occorre premettere che la controversia attiene ai soli premi di fedeltà di fine anno, disciplinati dall'art. 14.6 del contratto di affiliazione intercorrente tra la società intimata e i propri affiliati, che prevede che *«a discrezione dell'affiliante, possono essere riconosciuti all'affiliato premi di fine anno e ristorni per campagne promozionali, per un importo volta per volta determinato dal medesimo affiliante. I premi che, come sopra potranno essere riconosciuti, saranno corrisposti secondo le esigenze finanziarie dell'affiliante e quindi in una o più soluzioni. Quando l'affiliato cui viene riconosciuto il premio risulti esposto verso l'affiliante a qualsiasi titolo ed anche per fido concesso, l'importo spettante sarà compensato con i crediti a qualsiasi titolo vantati ed anche per fido concesso verso il medesimo dall'affiliante.*

Aspetti fiscali. Il pagamento dei premi, se diretto, avverrà dietro rilascio da parte dell'affiliato di fattura senza IVA, mentre se compensato, attraverso emissione in favore dello stesso di nota di credito».

Si tratta quindi di una clausola inserita in un contratto di affiliazione intercorrente tra distributore all'ingrosso e venditori al dettaglio.

La CTR ha ritenuto che nel caso in questione si sia in presenza di idoneo contratto e di prestazioni effettive (pagina 4 della sentenza) nonché si tratti di costi effettivamente sostenuti e non sia rinvenibile alcun intento elusivo (pagina 8). Tali affermazioni non sono state censurate come non risultano contestate l'inerenza di tali spese o la congruità delle stesse.

Si controverte quindi esclusivamente sulla statuizione della CTR, resa ai soli fini delle imposte dirette, che ha escluso la possibilità di riconduzione di tali componenti negativi alle spese di rappresentanza, per le quali, come è pacifico, in relazione al regime normativo vigente *ratione temporis* nell'anno di imposta 2007 (art. 108, comma 2, t.u.i.r.), vi era un limite di deducibilità.

2.2. La tesi erariale risulta sostanzialmente fondata sulla circostanza che dalla lettura della specifica previsione contrattuale (l'art. 14.6 del contratto di affiliazione), sopra riprodotta, emerga come la corresponsione del premio fedeltà da parte dell'affiliante all'affiliato non è correlata ad alcuna controprestazione specifica né al raggiungimento di una specifica soglia di fatturato, come invece previsto per gli sconti disciplinati dall'art. 14.5. del medesimo contratto; i due presupposti teorici di tale conclusione appaiono essere esplicitati in particolare nel corpo del primo motivo ove si assume: a) che il contratto di affiliazione commerciale sia un negozio privo del carattere sinallagmatico; b) che il *discrimen* tra spese di rappresentanza e spese di pubblicità sia dato dalla circostanza che le

prime sono volte ad accrescere il prestigio e l'immagine della società e a potenziarne le possibilità di sviluppo, senza una aspettativa di ritorno commerciale immediato, mentre le seconde sono erogate per la realizzazione di iniziative tendenti a pubblicizzare prodotti marchi e servizi o comunque al fine diretto di incrementare le vendite.

La CTR non avrebbe dato la corretta interpretazione di tale clausola contrattuale e non avrebbe richiesto un collegamento di tali premi con potenziali ricavi.

2.3. L'art. 108 del d.P.R. n. 917/1986, nel testo vigente *ratione temporis*, non fornisce una nozione di spese di rappresentanza, limitandosi a contrapporre, ai fini della deducibilità, alle spese di pubblicità e, in questa prospettiva, questa Corte ha più volte precisato che costituiscono spese di rappresentanza i costi sostenuti per accrescere il prestigio della società senza dar luogo ad una aspettativa di incremento delle vendite (Cass. 17/02/2016, n. 3087).

In tema di redditi d'impresa, il criterio discrezionale tra spese di rappresentanza e spese di pubblicità va individuato negli obiettivi, anche strategici, perseguiti mediante le stesse, che, nella prima ipotesi, coincidono con la crescita d'immagine ed il maggior prestigio, nonché con il potenziamento delle possibilità di sviluppo della società, mentre, nell'altra, consistono in una diretta finalità promozionale e di incremento commerciale, concernente la produzione realizzata in un determinato contesto (Cass. 23/05/2018, n. 12676).

Ancora, in tema di determinazione dei redditi di impresa, si è affermato che costituiscono spese di sponsorizzazione quelle correlate ad iniziative volte ad accrescere il prestigio e l'immagine dell'impresa ed a potenziarne le possibilità di sviluppo, mentre sono classificabili quali spese pubblicitarie o di propaganda quelle sostenute per la realizzazione di iniziative volte alla pubblicizzazione di prodotti, marchi e servizi, o comunque dell'attività svolta, con la conseguenza che solo

le prime, in quanto costituenti spese di rappresentanza, sono deducibili ai sensi e nei limiti previsti dall'art. 74, comma 2, del d.P.R. n. 917 del 1986, nella formulazione applicabile *ratione temporis* (Cass. 24/01/2019, n. 1922). Questa Corte (Cass. 12/09/2023, n. 26368) ha infatti osservato che «di norma, le spese di sponsorizzazione costituiscono spese di rappresentanza, deducibili nei limiti della disposizione menzionata, ove il contribuente non provi che all'attività sponsorizzata sia riconducibile una diretta "aspettativa di ritorno commerciale" (Cass. 5/03/2012, n. 3433; Cass. 27/05/2015, n. 10914; Cass. 23/03/2016, n. 5720). Pertanto, laddove non vi sia alcun nesso tra l'attività sponsorizzata e quella posta in essere dallo sponsor, le relative spese non possono essere considerate di pubblicità, e come tali integralmente deducibili, ma devono ritenersi spese di rappresentanza soggette ai limiti previsti dall'art. 108 del t.u.i.r. e dalle disposizioni secondarie attuative (Cass. 23/03/2016, n. 5720)».

Infine, si è anche precisato che la distinzione tra le spese 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 (Cass. 13/09/2025, n. 25143).

2.4. La CTR ha ritenuto che l'erogazione del premio trovasse comunque la sua ragione nel contratto e che fossero invece irrilevanti lo scopo dell'erogazione (mantenimento dell'affiliato, aiuto economico, allargamento del fido, riconoscimento di risultati operativi), la eventualità dell'erogazione e il mancato collegamento specifico con i ricavi o i volumi di vendita realizzati dall'affiliato, in quanto potrebbe «financo riconoscersi che il riconoscimento di un premio con ristorno di

parte di costi già addebitati all'affiliato possa pure costituire una momentanea misura di aiuto o di sostegno volto al mantenimento da parte dell'affiliante di una presenza sul singolo mercato locale».

La CTR sembra quindi aver sostanzialmente motivato in base all'inerenza della spesa, inerenza invero indiscussa tra le parti, ma, al fine di qualificare la natura di tali spese ha ommesso di indagare compiutamente la natura e il contenuto complessivi del regolamento contrattuale in esame, nonché il ruolo dei premi fedeltà previsti dal citato art. 14.6. al suo interno e se ad essi corrispondesse o meno una diretta aspettativa di un ritorno commerciale (sul punto espressamente affermando, in maniera non corretta rispetto alla sopra citata giurisprudenza, la irrilevanza di tale accertamento). Affermando poi la equiparazione di dette spese a quelle di sponsorizzazione sembra non aver tenuto conto della sopra citata giurisprudenza di questa Corte non richiedendo la prova che all'attività sponsorizzata sia riconducibile una diretta aspettativa di ritorno commerciale.

Il primo e il secondo motivo vanno quindi accolti.

Il terzo motivo è assorbito dall'accoglimento dei primi due.

3. Concludendo, vanno accolti i primi due motivi di ricorso, nei termini sopra indicati, assorbito il terzo.

La sentenza va cassata in relazione ai motivi accolti e la causa va rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione, cui si demanda di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie i primi due motivi di ricorso, assorbito il terzo; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, in data 9 aprile 2026.

Il Consigliere est.

Federico Lume

Il Presidente

Lucio Napolitano

Corte di Cassazione - copia non ufficiale