



Ufficio del Massimario

LA CORTE DI CASSAZIONE INDIVIDUA IL DISCRIMINE TRA SPESE DI PUBBLICITÀ E DI RAPPRESENTANZA

Con le ordinanze in commento, la Corte di Cassazione ribadisce il criterio degli “obiettivi perseguiti” quale “discrimen” tra spese di rappresentanza e spese di pubblicità e ritiene erroneamente applicato il suddetto criterio sia nel primo caso, nel quale la CTR aveva ricondotto le spese alla pubblicità di prodotti piuttosto che a quelle di rappresentanza, sia nel secondo, dove invece era avvenuto il contrario, escludendo la riconducibilità alle spese di pubblicità non già in ragione dell’obiettivo perseguito ma in relazione all’efficacia della forma di sponsorizzazione prescelta.

279 TRIBUTI ERARIALI INDIRETTI (RIFORMA TRIBUTARIA DEL 1972) - 414 DETRAZIONI

TRIBUTI ERARIALI INDIRETTI (RIFORMA TRIBUTARIA DEL 1972) - IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO (I.V.A.) - DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA - DETRAZIONI IVA - Detrazione - Spese di pubblicità e di rappresentanza - Distinzione - Criteri.

Le pronunce in esame confermano la costante esegesi della giurisprudenza di legittimità secondo cui “in tema di 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.



Ufficio del Massimario

Il fatto relativo alla ordinanza n. 25657 del 2025 è il seguente: in esito ad un controllo mirato venivano con PVC formalizzati nei confronti di una società rilievi in materia di IRES ed IVA, essendo, in particolare, contestata la qualificazione giuridica delle spese collegate all'organizzazione del "Premio Masi 2013 e 2014", dalla contribuente ritenute aventi natura pubblicitaria, mentre dall'Ufficio ritenute spese di rappresentanza e come tali indetraibili ai sensi dell'art. 19-bis.1, comma 1, lett. h), DPR n. 633 del 1972.

La CTR del Veneto accoglieva la tesi della società e riteneva, in estrema sintesi, che le spese per i "Premio Masi" possedessero "una forte caratterizzazione commerciale che consentiva di assimilarle alle spese pubblicitarie".

Ricorreva per Cassazione l'Agenzia delle entrate.

La decisione:

La Corte di Cassazione ribadisce la propria giurisprudenza in materia di distinzione tra spese di rappresentanza e spese di pubblicità.

In particolare richiama i seguenti precedenti: 1) "in tema di 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" (Cass. n. 10440 del 2021); 2) "in tema di redditi d'impresa, anche quando la società contribuente, nel commercio di prodotti di lusso o di nicchia, dispone di un'utenza di riferimento tendenzialmente ristretta 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 impiegate sull'ente e orientate a potenziarne, quale patrocinatore o sovvenzionatore di eventi



Ufficio del Massimario

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 del 2023).; 3) “costituiscono spese di rappresentanza i costi sostenuti per accrescere il prestigio e l'immagine della società e per potenziarne le possibilità di sviluppo, senza dar luogo ad una aspettativa di incremento delle vendite, mentre sono spese di pubblicità o propaganda quelle erogate per la realizzazione di iniziative tendenti, prevalentemente anche se non esclusivamente, alla pubblicizzazione di prodotti, marchi e servizi, o comunque al fine diretto di incrementare le vendite, sicché è necessaria una rigorosa verifica in fatto della effettiva finalità delle spese” (Cass. n. 14049 del 2023).

Tale criterio distintivo tiene conto anche della nozione di spese di pubblicità emergente dalla giurisprudenza unionale, dove - da epoca ormai non più recente - si afferma 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” (CGUE, 17 novembre 1993, in causa C-68/92, Commissione CE contro Repubblica Francese: cfr. da ult. anche ID, 25 novembre 2021, in causa C-334/20, A. M. Kft.).

Secondo il collegio, in applicazione di tali principi si può tener conto anche dell'art. 1, comma 1, decr. Min. Ec. Fin. 19 novembre 2008, che assolve una funzione di specificazione ed ausilio dei connotati tipici delle spese di rappresentanza, tra cui, comunemente, la gratuità.

Il citato decreto ministeriale, nel dare attuazione alla norma primaria in punto di inerenza delle spese di rappresentanza, chiarisce che queste rispondono alla logica di “generare anche potenzialmente benefici economici per l'impresa”, ponendo così l'accento (in armonia con la “natura” e la “destinazione” delle spese di cui ragiona l'art. 108, comma 2, tuir) sulla promozione dell'impresa, “rectius”, dell'immagine dell'impresa, piuttosto che sui suoi prodotti; talché, nel discernimento tra spese di rappresentanza e spese di pubblicità, il giudice di merito ben può motivatamente valutare anche il profilo della gratuità, quale connotato normalmente, anche se non necessariamente né univocamente, attagliantesi alle prime.



Ufficio del Massimario

In altri termini, l'elemento dirimente per qualificare la spesa di rappresentanza è la natura e la funzione della spesa, mentre la gratuità integra un indice valutabile ai fini di una ricostruzione fattuale obiettiva e completa.

Nella specie, pertanto, tenuto fermo il criterio distintivo, la Corte ha ritenuto che la "manifestazione" e il "premio Masi", si attagliano principalmente alla promozione dell'identità "commerciale" dell'impresa più che alla c.d. "reclamizzazione", o presentazione "commerciale", dei prodotti. Anche la consegna di un premio rappresentato da una botte di vino Amarone a "persone di chiara fama che si sono distinte in diversi settori sociali" sottolinea la provenienza dalla casa vinicola, ma di per sé non identifica prodotti da reclamizzare. In conclusione, la Corte ha cassato la sentenza con rinvio per un nuovo esame sulla base dei principi sopraindicati.

Con l'altra pronuncia in commento (n. 25657 del 2025), fermi restando i principi da applicare, si è ritenuto che non possa ricavarsi l'obiettivo perseguito in relazione all'efficacia della forma di sponsorizzazione prescelta, efficacia che rientra nella valutazione discrezionale dell'imprenditore non sindacabile dal giudice tributario (nella specie la Corte ha cassato la decisione della CTR che aveva ritenuto spese di rappresentanza e non di pubblicità, quelle sostenute da una società con riferimento ai loghi apposti sulle auto da rally perché la riconducibilità alla medesima società era faticosamente individuabile).

Riferimenti

Cass. Sez. 5, 21/04/2021, n. 10440, Rv. 661087 - 01 (CONF)

Giurisprudenziali

Cass. Sez. 5, 21/04/2023, n. 10781, Rv. 667540 - 01 (CONF)

CGUE, 17 novembre 1993, in causa C-68/92

Rif. normativi

d.P.R. 26/10/1972 num. 633 art. 19 bis

d.P.R. 22/12/1986 num. 917 art. 108

Dati sentenza

Cass. civ., Sez. V, Ord., (data ud. 28/05/2025) 13/09/2025, n. 25143

Cass. civ., Sez. V, Ord., (data ud. 27/03/2025) 19/09/2025, n. 25657

Redattore: Cons. Luca Varrone