

# **Quesitario in materia di sponsorizzazioni negli enti pubblici**

**- raccolta di casi e soluzioni -**

***a cura di  
Studio Delfino***

## **QUESITARIO SULLE SPONSORIZZAZIONI NEGLI ENTI PUBBLICI**

*Il presente documento raccoglie una serie di casi in materia di sponsorizzazioni negli enti pubblici, per cui Maurizio Delfino ed i collaboratori dello Studio hanno prospettato, nel rispetto della normativa vigente e grazie all'esperienza maturata, possibili soluzioni. I quesiti presentati nascono da problematiche concrete che gli enti si sono trovati ad affrontare nella realizzazione dei loro progetti di sponsorizzazione. Il nostro obiettivo, attraverso il presente documento, è quello di condividere le esperienze "sul campo" al fine di agevolare la diffusione di operazioni (le sponsorizzazioni) che tanti benefici possono apportare alla Pubblica Amministrazione, sia in termini di immagine e comunicazione che di risparmio di spesa.*

### **QUESITO 1**

Troppo spesso il rapporto tra gli sponsor e le amministrazione si fonda su accordi verbali (o scambio di corrispondenza poco esaustiva) e non su un contratto scritto. Quali conseguenze potrebbero prodursi dopo il finanziamento di un evento sponsorizzato.

### **RISPOSTA 1**

Senza eccedere nell'aspetto formale, che come è stato evidenziato in aula, può rappresentare un ostacolo alla positiva conclusione di progetti di sponsorizzazione, il rapporto tra ente e sponsor deve essere disciplinato attraverso contratto; a tale proposito si ricorda che l'art. 43 della L. 449/97 e l'art.119 del Tuel parlano di "Contratto di sponsorizzazione".

In mancanza di questo presupposto giuridico, la sponsorizzazione, intesa come attività attraverso la quale un soggetto, detto sponsorizzato (o sponsee, secondo la terminologia anglosassone), si obbliga a consentire ad altri (sponsor) l'uso della propria immagine e del proprio nome, per promuovere un marchio o un prodotto specificamente marcato, dietro corrispettivo, non avrebbe luogo: come potrebbe l'ente giustificare l'attività di veicolazione del "nome" dello sponsor, effettuata attraverso l'evento? Si potrebbe ricadere nella "pubblicità occulta"? Come iscrivere a bilancio le

somme percepite, a fronte dell'attività di veicolazione svolta? E l'obbligo di fatturazione?

La stipula del contratto tra le controparti (in forma scritta) offre una risposta esauriente a questi dubbi ed è quindi da considerarsi una premessa imprescindibile per l'effettiva (e positiva) conclusione di un rapporto di sponsorizzazione.

## **QUESITO 2**

Nel caso in cui lo sponsor avesse bisogno di una fattura ma l'Ente sponsee non disponesse ancora di una partita iva, la fattura potrebbe essere emessa da una società di intermediazione dietro la fornitura di beni e/o servizi. In tal caso come dovrebbero essere stipulati i contratti tra l'Ente e gli eventuali soggetti terzi, facendo riferimento in particolare agli aspetti contabili e fiscali?

## **RISPOSTA 2**

Il caso descritto nel quesito non rientra nel contratto di sponsorizzazione in quanto l'ente non si obbliga a fornire alcuna prestazione.

Nei rapporti di sponsorizzazione, il contratto che ne formalizza i contenuti coinvolge in via principale i soggetti che rispettivamente assumono il ruolo di sponsor e sponsee.; il ruolo di eventuali soggetti terzi che intervengono in tale rapporto deve essere previsto e disciplinato dal contratto, ma non altera le posizioni soggettive e le obbligazioni ad esse connaturate che sponsor e sponsee si impegnano a scambiarsi.

Gli aspetti contabili e fiscali non sono che una conseguenza delle prestazioni previste dal contratto stesso; non è dunque corretto asserire che lo sponsor abbia bisogno di fattura: l'attività di veicolazione della sua immagine, per cui si impegna a corrispondere un'utilità allo sponsee, gli dovrà essere fatturata in quanto prestazione di servizio (resa in suo favore), e attività commerciale svolta (dallo sponsee) nell'esercizio d'impresa: l'adempimento fiscale è una conseguenza della natura e delle caratteristiche delle prestazioni previste dal contratto. La prestazione a carico dello sponsee, anche quando questo è un ente pubblico, soddisfa sia i requisiti soggettivi che oggettivi per l'applicazione dell'Iva.

L'intervento di un soggetto terzo, nel ruolo di intermediario, è un elemento accessorio che non modifica gli adempimenti fiscali da parte dell'ente pubblico. L'obbligo di fare previsto, dal contratto di sponsorizzazione a carico dello sponsee (veicolazione del

nome e/o del marchio e/o del prodotto dello sponsor) è strettamente connesso alla visibilità e alla rilevanza del nome o dell'attività del soggetto sponsorizzato; solo quest'ultimo può assumere gli impegni connessi alla veicolazione, obbligo di fare che si esaurisce in una prestazione di servizi. L'intervento di un intermediario finalizzato all'emissione della fattura rappresenta un passaggio in più nel rapporto di sponsorizzazione e non risolve il problema dell'adempimento fiscale, in quanto il percettore ultimo dei corrispettivi erogati dallo sponsor sarà comunque l'ente sponsee che avrà titolo ad incassare tali corrispettivi a fronte della prestazione che si è impegnato ad erogare (sulla base del contratto di sponsorizzazione) e per cui è tenuto ad emettere fattura.

Il ruolo di un soggetto di intermediazione può essere invece utile per agevolare i rapporti tra ente pubblico e potenziali sponsor: un'agenzia di comunicazione è in grado di suggerire all'ente come proporsi sul mercato e di aiutarlo a costruire il progetto l'offerta; sicuramente non può sostituirsi all'ente nell'assolvimento di obblighi che gli sono propri in quanto soggetto sponsee.

### **QUESITO 3**

*Inquadramento normativo, rispetto alla disciplina IVA, del contratto di sponsorizzazione concluso dalle amministrazioni centrali dello Stato.*

### **RISPOSTA 3**

La disciplina in materia di IVA (D.P.R. 633/72) delinea all'articolo 1 le operazioni imponibili: *“L'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate”.*

Per quanto riguarda i contratti di sponsorizzazione conclusi da un'amministrazione centrale dello stato (nel ruolo di sponsee), acquisita la definizione di operazione imponibile di cui sopra, è opportuno verificare se esistono i requisiti oggettivi e soggettivi per l'applicazione del tributo. In sostanza, per quanto riguarda il requisito oggettivo, occorre definire l'attività che l'amministrazione pubblica si impegna ad erogare in base al contratto di sponsorizzazione e verificare se sia inquadrabile tra le cessioni di beni o prestazioni di servizi; dal punto di vista soggettivo, è invece

opportuno stabilire se l'esercizio di impresa o di arti e professioni rientri nell'attività svolta da un ente pubblico quando adempie agli obblighi del contratto di sponsorizzazione.

La sponsorizzazione, dal punto di vista dell'ente pubblico sponsee costituisce una prestazione di servizi che si sostanzia in un'obbligazione di fare: in veste di soggetto sponsorizzato infatti, l'amministrazione si impegna a veicolare il nome (e/o il marchio e/o il prodotto) dello sponsor; quest'attività di veicolazione, disciplinata nei modi, nelle forme e nei tempi, dal contratto di sponsorizzazione, è riconducibile ad un generico obbligo di fare (eventualmente anche non fare, se è preclusa la possibilità di veicolare altri sponsor) e come tale ricade nella definizione di prestazione di servizi citata all'articolo 3 del D.P.R. 633/72: il requisito oggettivo è dunque rispettato.

Più complessa, ma altrettanto esaustiva, la verifica del rispetto del requisito soggettivo di applicabilità dell'IVA ad un'operazione di sponsorizzazione con l'amministrazione pubblica nel ruolo di sponsee. L'art. 4 comma 2 stabilisce che si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio dell'impresa le cessioni di beni e prestazioni di servizi fatte da enti pubblici che abbiano per oggetto esclusivo e principale l'esercizio di attività commerciali o agricole.

Questa presunzione che escluderebbe dal novero delle imprese gli enti non commerciali viene poi integrata dal quarto comma che stabilisce che per gli enti pubblici che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, si considerano effettuate nell'esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali o agricole. Quindi per gli enti pubblici non economici è necessario, ai fini dell'applicabilità dell'Iva, distinguere attentamente le diverse attività svolte per valutare correttamente la natura commerciale che fa scattare l'imponibilità. In base a queste regole ed in prima approssimazione si può affermare che l'attività svolta dagli enti pubblici quando è istituzionale, vale a dire conforme agli scopi prefissati dallo statuto o dalla legge istitutiva, e quando non rientra tra quelle presunte in via assoluta di natura commerciale è fuori campo Iva e non impone all'ente stesso nessun adempimento fiscale. La distinzione tra attività istituzionale ed attività commerciale per un ente pubblico non è sempre facile. Per aiutare in tale opera di discernimento, è possibile fare riferimento alla sentenza della Corte di Giustizia dell'UE del 14 dicembre 2000, procedimento C-446/98, nella quale si stabilisce che se l'ente sta usando i poteri

propri della pubblica autorità caratterizzati dalla capacità di “autorizzare” o “limitare”, “sanzionare” ecc., l’attività è sottoposta ad un regime di diritto pubblico ed in quanto tale esula dal campo di applicazione dell’Iva. La prestazione operata da un ente pubblico sponsee, che come definito prima è possibile sintetizzare in un’obbligazione di fare, non si avvale dei poteri propri dell’amministrazione in quanto soggetto pubblico; l’unico elemento caratteristico che si cerca di “far rendere” è la visibilità intrinseca che un ente pubblico possiede per definizione; ma tale caratteristica esula dai poteri di cui dispone. L’attività di veicolazione che un ente sponsee si obbliga a fare a fronte di un corrispettivo predeterminato, non costituendo il fine istituzionale di alcuna amministrazione pubblica e non comportando l’impiego di poteri pubblici, è assimilabile all’esercizio di impresa. L’ultimo appunto che si può muovere all’ente pubblico per la completa verifica del rispetto del requisito soggettivo, e dell’attrazione o meno nel campo Iva, è il concetto di esercizio per professione abituale così come citato nell’art. 4 comma 1. Quello che occorre dimostrare è il requisito dell’abitudine, cioè esercizio sistematico, non occasionale o episodico, delle attività civilisticamente codificate od altre che comunque devono essere organizzate in forma di impresa produttiva di servizi. La Commissione Trib. Centrale, con sent. n.351 del 14/02/97 ha stabilito che *“il carattere dell’abitudine può essere ritenuto sussistente ogni volta il soggetto esegua con regolarità, sistematicità e ripetitività una pluralità di atti economici coordinati e finalizzati al conseguimento di uno scopo”*. Inoltre esiste il principio, sia in dottrina che in giurisprudenza, secondo il quale l’esercizio per professione abituale di un’attività commerciale può desumersi, nella maggioranza dei casi, anche da un solo affare in base alla sua rilevanza economica e alla molteplicità degli atti che il suo svolgimento comporta. (Cassazione, sent. 10, n. 267 del 29 gennaio 1973). Nella caso specifico della sponsorizzazione, l’insieme di attività a carico dell’amministrazione pubblica sponsee, anche se rivolta ad un solo rapporto, soddisfa il carattere dell’abitudine.

Più in generale, è possibile verificare come le operazioni di sponsorizzazione poste in essere da pubbliche amministrazioni (nel ruolo di sponsee) rispettino i requisiti oggettivi e soggettivi per l’applicazione dell’Iva. Le amministrazioni centrali non fanno eccezione, in quanto, per le stesse, non è prevista nessuna deroga alla disciplina precedentemente esposta e commentata: sono dunque anch’esse soggette agli adempimenti correlati al tributo e quindi all’emissione di regolare fattura.

#### **QUESITO 4**

Stiamo realizzando una sponsorizzazione di materiale informatico da parte di una casa farmaceutica: questa è disponibile a fornirci dei pc a condizione che questi facciano bella mostra del loro logo. Già per questa piccola iniziativa sto incontrando diverse difficoltà:

- la casa farmaceutica è disponibile a fornirci materiale informatico accompagnata da fattura per un importo pari a ..... euro iva compresa
- noi emettiamo fattura di pari importo per sponsorizzazione

Noi nel nostro bilancio da dove prendiamo l'importo dell'iva da cersare all'amministrazione centrale e quindi all'erario?

Inoltre dobbiamo versare, da Regolamento, il 3% dell'imponibile all'Amministrazione centrale, stesso problema, da dove?

Come si fa a far quadrare i conti nel bilancio? entrate, uscite, reversali, mandati?

#### **RISPOSTA 4**

L'iniziativa di sponsorizzazione descritta è assimilabile ad un'operazione permutativa, nella quale ad una obbligazione di dare (fornitura del materiale informatico) a carico della casa farmaceutica corrisponde un'obbligazione a facere (veicolare il nome della casa farmaceutica) a carico dell'università.

L'articolo 11 del d.P.R. 633/72 prevede, a proposito delle operazioni permutative, che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in corrispettivo di altre cessioni di beni o prestazioni di servizi, o per estinguere precedenti obbligazioni, siano soggette all'imposta separatamente da quelle in corrispondenza delle quali sono effettuate. La previsione del legislatore è volta a prevenire operazioni di compensazione tra le prestazioni/cessioni di beni corrispondenti, sia per garantire la trasparenza e la veridicità dei bilanci, sia perché sulle prestazioni/cessioni potrebbero gravare meccanismi di detrazione differenti (dovuti a requisiti soggettivi o oggettivi) che, in caso di compensazione, porterebbero ad eludere degli obblighi fiscali.

Nel caso prospettato, le operazioni in esame producono, da parte dell'ente, l'emissione e la ricezione di fattura, con conseguente rapporto di debito e credito nei confronti dell'erario per l'IVA. Dal punto di vista dell'ente, tali fatture possono essere

ricondotte ad attività commerciale relativa alle operazioni di sponsorizzazione, la cui annotazione comporta l'apertura e la gestione di apposito registro sezionale IVA. I rapporti di credito e debito IVA annotati su tale registro determinano la posizione netta nei confronti dell'erario. Quindi si evidenzia per voi la possibilità di portare in detrazione l'IVA sulle fatture passive ricevute in quanto provenienti da operazione commerciali. non rileva il fatto che i pc siano poi destinati all'attività istituzionale; rileva che provengano da operazione commerciale.

Per quanto riguarda il 3% di imponibile da versare all'amministrazione centrale, risulta difficile entrare nel merito in quanto non si conoscono esattamente i termini del regolamento. Comunque un saldo apparentemente negativo dovuto a tale somma ha ripercussioni sulla gestione finanziaria dell'ente in quanto comporta un'uscita di cassa, ma è coperta dal risparmio di spesa che si determina con la sponsorizzazione. Tale adempimento, seppur oneroso, deve essere valutato quale conseguenza dell'operazione di sponsorizzazione, che ha comunque determinato vantaggi economici (conferimento di beni) per l'ente.

**Esempio:**

**anno 2003**

Entrata propria	150	Spesa	150
-----------------	-----	-------	-----

**anno 2004**

Entrata propria	150	Spesa	50
Entrata da sponsorizzazione	100	Spesa coperta da sponsorizzazione	100
		Spesa nuova	3%

Dal punto di vista della gestione contabile, se l'operazione di sponsorizzazione non era prevista nel bilancio di previsione, occorre effettuare una variazione ed incrementare le entrate e le spese di un ammontare corrispondente al valore delle prestazioni oggetto dell'operazione permutativa: entrata da prestazione di servizi (veicolazione dell'immagine dello sponsor), spesa per l'acquisizione dei beni (materiale informatico). L'accertamento/impegno delle somme potrà essere effettuato



al momento della stipula del contratto; compiute le attività oggetto dell'operazione permutativa, i soggetti coinvolti potranno procedere all'emissione delle rispettive fatture e l'ente potrà concludere la gestione contabile attraverso l'emissione di un mandato (corrispondente alla spesa per il materiale informatico) a chiusura di reversale (corrispondente all'entrata da prestazione di servizi/sponsorizzazione).

### **QUESITO 5**

E' stato predisposto un contratto di sponsorizzazione che è stato offerto alla nostra Azienda USL attraverso l'intermediazione del primario di uno dei reparti di uno dei nostri ospedali.

Ad accordi già avvenuti con il primario ci è pervenuta una lettera a doppia firma di una Fondazione bancaria e di una Banca locale, che ci comunicano di avere positivamente valutato la richiesta di acquisto di un sistema hardware e software della ditta XY per il reparto, per una spesa complessiva a x euro (IVA compresa) divise al 50% tra le due. (NB. sono disponibili sia a versare i soldi, sia ad acquistare direttamente e fornire i beni).

In cambio chiedono:

- 1) convenzione pluriennale che regolamenti i rapporti di sponsorizzazione ed in particolare una citazione fissa da definire e i loghi da apporsi su tutta la refertazione dell'U.O. che usufruisce del servizio;
- 2) altri possibili spazi di visibilità;
- 3) possibilità di comunicare direttamente l'iniziativa a loro discrezione.

Se il sistema informatico proposto sarà valutato positivamente dai responsabili del sistema informativo aziendale, non abbiamo difficoltà a soddisfare le altre richieste, ma siamo in difficoltà per quanto riguarda le modalità corrette per arrivare alla firma del contratto, in quanto questa Azienda USL non ha un regolamento per le sponsorizzazioni e non abbiamo mai fatto questo tipo di contratti.

Indicazioni sulle modalità da seguire, sia di tipo formale (contratto) sia di tipo fiscale (soldi o beni?) e se possibile un fac simile di contratto adattabile alle nostre esigenze.

### **RISPOSTA 5**

L'esistenza di un regolamento non è una condizione *sine qua non* per l'avvio di un contratto di sponsorizzazione. I riferimenti previsti nella L. 449/97 all'articolo 43 sono sufficienti a garantire una corretta impostazione e gestione di un rapporto di sponsorizzazione. Tuttavia il regolamento diventa elemento imprescindibile nel momento in cui le operazioni di sponsorizzazione diventano uno strumento ordinario di finanziamento dell'attività del Vostro ente: l'approvazione del regolamento consente di conoscere con certezza, sia da parte dei Vostri uffici amministrativi che da parte dei potenziali sponsor, gli aspetti procedurali (come scegliere lo sponsor, controprestazioni richieste, come pubblicizzare la ricerca,..), gli aspetti contabili e fiscali, i sistemi premianti, le possibili attività/progetti oggetto di sponsorizzazione, la tempistica... Di seguito si schematizza il possibile iter amministrativo del contratto di sponsorizzazione, come disciplinato da apposito regolamento.

- A. *definizione del regolamento per la disciplina delle sponsorizzazioni (competenza: vertice amministrativo dell'ente)*
- B. *definizione del progetto di sponsorizzazione: come l'ente pubblico può essere appetibile come sponsee per le aziende private; come studiarsi; come migliorarsi; quali iniziative mettere in campo (competenza dirigente /responsabile di servizio)*
- C. *individuazione responsabile di procedimento e variazione peg/budget per assegnazione nuovo obiettivo, tempi, risorse, linee guida (competenza organo esecutivo)*
- D. *determinazione a contrattare per l'avvio del procedimento*
- E. *redazione dell'avviso pubblico per l'individuazione degli sponsor (o dello sponsor) su eventi*
- F. *convocazione commissione tecnica per valutazione offerte e/o progetti di sponsorizzazione*
- G. *verbale di aggiudicazione della commissione tecnica;*
- H. *determinazione di affido sponsorizzazione*

*I. redazione del contratto di sponsorizzazione*

*J. variazione di bilancio / adeguamento budget*

*K. aspetti fiscali Iva*

*L. aspetti fiscali imposte dirette*

*M. eventuali aspetti tributari Tosap/Cosap – Imposta di pubblicità*

La struttura del contratto può avere come riferimento i modelli pubblicati sul manuale di Cantieri (disponibile anche sul sito): su tale struttura è opportuno intervenire introducendo elementi di personalizzazione rispetto al singolo caso, in particolare per quanto riguarda la clausole che disciplinano gli obblighi e le prestazioni a carico di sponsor e sponsee.

Dal punto di vista fiscale, la quantificazione del corrispettivo in denaro a carico dello sponsor dovrà tenere conto della rilevanza IVA di tale corrispettivo (20%), del valore dei beni che si intendono acquisire grazie all'intervento dello sponsor e degli oneri a carico dell'ente per veicolare l'immagine di quest'ultimo. La possibilità di disporre di risorse monetarie lascia più libertà nella scelta dei beni da acquisire; nel contempo potrebbe allungare i tempi di disponibilità degli stessi, considerate le procedure contrattuali che gli enti pubblici sono tenuti a rispettare.

Nel caso di operazione permutativa, il corrispettivo dell'attività di sponsorizzazione dell'ente è rappresentato dal conferimento di beni a carico dello sponsor. In tal caso, sia sponsor che sponsorizzato sono obbligati ad emettere fattura: l'adempimento dell'ente nei confronti dell'erario risulterà dall'eventuale saldo negativo del proprio sezionale IVA riguardante le attività di sponsorizzazione. Dal punto di vista operativo, il conferimento di beni da parte dello sponsor, se da una parte non consente la stessa flessibilità di impiego della disponibilità di risorse monetaria, dall'altra può ridurre in tempi di acquisizione degli stessi.

## **QUESITO 6**

Si richiede un parere in merito al seguente quesito: il Regolamento comunale in materia di sponsorizzazioni è applicabile dalla data di esecutività della delibera consiliare di approvazione oppure può trovare applicazione l'art. 52 della legge 446/97 che prevede l'applicabilità dei regolamenti dall'esercizio successivo a quello di approvazione?

### **RISPOSTA 6**

L'articolo 52 del decreto legislativo 446 del 1997 fa riferimento alla possibilità di disciplinare, tramite regolamento, le entrate (anche tributarie) di province e comuni.

I contratti di sponsorizzazione, pur avendo un effetto indiscutibile sulle entrate degli enti (in particolare quando assumono il ruolo di sponsee), contengono una serie di attività, di rapporti, di interazioni con soggetti esterni molto vasta, la cui regolamentazione può articolarsi in molteplici punti. L'ampiezza dei contenuti pone quindi, a nostro parere, il regolamento dei contratti di sponsorizzazione al di fuori dell'ambito di competenza della legge 446/92.

Riteniamo quindi che l'applicazione del regolamento possa attuarsi ad avvenuta esecutività della delibera consiliare.

### **QUESITO 7**

Un ente locale che debba ristrutturare un museo, può stipulare un contratto tramite trattativa privata con uno sponsor che si offre di pagare l'80% dell'intervento oppure deve adottare una procedura di selezione delle offerte?

### **RISPOSTA 7**

Le operazioni di sponsorizzazione che vedono l'ente nel ruolo di sponsee non prevedono norme specifiche in merito alla scelta dello sponsor. Si ritiene tuttavia che le procedure ad evidenza pubblica garantiscano la massima trasparenza all'operazione (che si sostanzia nella veicolazione del nome dello sponsor da parte di un ente pubblico) oltre che, attraverso la competizione tra più offerte, le migliori condizioni economiche per l'ente sponsorizzato.

Nel caso lo sponsor eseguisse anche la restante parte dell'intervento a fronte di un corrispettivo, si avrebbero due tipi di rapporto: se il primo ricade nell'ambito dei

contratti di sponsorizzazione, il secondo rientra nell'ambito dell'appalto di lavori pubblici e come tale è disciplinato dalla L.109/94.

La legge 166 del 1/08/2002 (Merloni IV) ha previsto che quanto disposto dalla L.109/94 (ad esclusione dell'art.8) non si applica ai contratti di sponsorizzazione di cui all'art.119 del TUEL. Si ritiene peraltro che questa previsione possa valere quando l'intero importo dei lavori pubblici sia oggetto del rapporto di sponsorizzazione.

### **QUESITO 8**

Presso il nostro Comune, privo di dirigenza, due responsabili di settore, di Cat. D, titolari di posizione organizzativa, hanno avviato un progetto di sponsorizzazione legato alle inserzioni pubblicitarie sul sito web.

Nel predisporre il regolamento, si è posto il problema legato alla destinazione di parte dei risparmi di spesa, ossia, se è vero che una parte finanzia il fondo di cui all'art. 15 del CCNL 1.4.99, sembra che una ulteriore quota possa essere destinata alla sola dirigenza, (art. 26 CCNL 23.12.1999), e non ai responsabili di settore che hanno tanto lavorato al progetto.

E' corretta tale interpretazione? Non è possibile assimilare i responsabili di settore in questione ai dirigenti per la corresponsione di quota parte dei risparmi di spesa?

### **RISPOSTA 8**

Il comma 1, lett. d) dell'art. 15 del Contratto Collettivo Nazionale di Lavoro per il personale non dirigente del comparto regioni ed Autonomie Locali, in data 1/4/1999, prevede che le somme derivanti dall'attuazione dell'art. 43 della Legge 449/97 sono annualmente destinate alla attuazione della nuova classificazione del personale, nonché a sostenere le iniziative rivolte a migliorare la produttività, l'efficienza e l'efficacia dei servizi.

L'art. 26, comma 1, lett. b) del Contratto Collettivo Nazionale di Lavoro comparto Regioni ed Autonomie Locali, area dirigenza, stabilisce invece, che le somme derivanti dall'attuazione dell'art. 43 della Legge 449/97 sono utilizzate per il finanziamento della retribuzione di posizione e della retribuzione di risultato del personale dirigente, per il quale viene applicato il citato contratto.

Pertanto, se l'ente è privo di dirigenza, non appare possibile applicare un istituto previsto da un CCNL che disciplina esclusivamente il personale dirigente degli enti.

I contratti di sponsorizzazione avviati con successo dall'ente, agiranno dunque sul sistema incentivante del personale non dirigente coinvolto, ai sensi dell'art. 15.

### **QUESITO 9**

E' legittimo per il Comune accettare una sponsorizzazione (nel caso specifico per la costruzione di una rotatoria) in assenza di un apposito regolamento ai sensi L 449/97 ?

Nelle more di un Regolamento comunale in attuazione della L. 449/97 è precluso all'ente poter ricevere sponsorizzazioni?

### **RISPOSTA 9**

La predisposizione di un regolamento inerente i contratti di sponsorizzazione non è un obbligo ma una facoltà delle pubbliche amministrazioni. La normativa vigente (art.43 L. 449/97 e per gli enti locali, art.119 d.lgs. 267/00) costituisce un riferimento esauriente per la corretta gestione del contratto di sponsorizzazione.

Il regolamento delle sponsorizzazioni costituisce un'occasione per "personalizzare", sulla base delle esigenze dell'ente, alcuni aspetti di questa tipologia di contratti (ex. tempistica dei progetti di sponsorizzazione, modalità di pubblicizzazione delle proposte di sponsorizzazione, destinazione dei risparmi di spesa,...): in assenza di tale "personalizzazione", l'ente può comunque condurre contratti di sponsorizzazione, facendo riferimento alla normativa sopracitata.

Il regolamento diventa però elemento imprescindibile quando lo "strumento" delle sponsorizzazioni viene utilizzato con frequenza dall'ente e le somme derivanti dallo stesso rappresentano una voce importante del bilancio dell'ente. La sua predisposizione consente di facilitare le procedure di accesso degli sponsor all'ente e la positiva conclusione dei contratti, con i conseguenti benefici per la collettività amministrata.

Si consiglia altresì di posporre la predisposizione del regolamento delle sponsorizzazioni all'effettiva realizzazione di alcune operazioni, in modo da trarre indicazioni utili dalle esperienze svolte ed aumentare l'efficacia dello strumento.

### **QUESITO 10**

Si chiede se sia legittima e in quali casi si possa eventualmente configurare una sponsorizzazione attuata attraverso la concessione a terzi dell'utilizzo del logo e dei marchi del Comune

### **RISPOSTA 10**

L'utilizzo del logo e dei marchi del comune per finalità non istituzionali può essere concessa previa autorizzazione dell'organo politico-amministrativo e previa disposizione regolamentare (regolamento per la disciplina delle sponsorizzazioni).

Se è possibile concedere in uso il marchio, non è invece possibile cedere lo stesso. In alcuni statuti comunali è addirittura prevista l'impossibilità di concedere in uso il marchio. Se si verifica questa ipotesi, è opportuno (come è sempre consigliabile) procedere ad una "stilizzazione grafica" del marchio, ovvero una modifica nei suoi caratteri grafici, con l'aggiunta di colori o altri strumenti di contenuto e finalità commerciali, senza perdere l'identità del Comune.

Si ricorda che a fondamento della scelta di utilizzare per fini non istituzionali lo stemma, il logo ed eventuali marchi collegati al comune vi deve essere il rispetto dell'interesse pubblico nell'utilizzo di tali segni distintivi. Analizzando la normativa inerente i contratti di sponsorizzazione, in particolare l'art. 43 legge 449/1997, è possibile verificare come lo stesso legislatore abbia condizionato queste operazioni al perseguimento di interessi pubblici. La definizione di interesse pubblico è correlata al ruolo, alle funzioni ed alle attività che la normativa di vario livello assegna ai Comuni, su cui si inseriscono le scelte politiche attuate dal vertice amministrativo.

La scelta di avviare contratti di sponsorizzazione e di utilizzare a tal fine segni distintivi del comune appare quindi legittima se oltre all'interesse pubblico si perseguono obiettivi di razionalizzazione della spesa pubblica (maggiori economie o risparmi) e miglioramento dei servizi erogati, in accordo con quanto stabilito dall'art.43 della legge 449/97.

La concessione dei segni distintivi del Comune per contratti di sponsorizzazione dovrebbe avvenire previa valutazione ed approvazione della singola iniziativa da parte dell'organo politico amministrativo e del responsabile del procedimento. Si consiglia,

per portare maggiore snellezza operativa, di disciplinare tale procedura nel regolamento delle sponsorizzazioni e di prevedere la possibilità di concedere in uso il marchio anche nel progetto tecnico di sponsorizzazione che dovrebbe essere definito dal responsabile (dirigente o responsabile di servizio se ente privo di dirigenza) incaricato dalla Giunta comunale per il raggiungimento dell'obiettivo delle sponsorizzazioni.

### **QUESITO 11**

1) Il comune agisce correttamente se emette una fattura avente ad oggetto "inserzione pubblicitaria sul notiziario" ad una ditta che effettua pubblicità sul notiziario comunale di cui il comune risulta essere editore?

se sì l'iva sulla fattura è pari al 20%?

2) è legittimo incassare somme da ditte ad esempio per sponsorizzare luminarie con l'emissione della fattura da parte del comune?

### **RISPOSTA 11**

La disciplina in materia di IVA (D.P.R. 633/72) delinea all'articolo 1 le operazioni imponibili: "L'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate".

Per quanto riguarda l'inserimento di un'inserzione pubblicitaria sul notiziario del comune, acquisita la definizione di operazione imponibile di cui sopra, è opportuno verificare se esistono i requisiti oggettivi e soggettivi per l'applicazione del tributo. In sostanza, per quanto riguarda il requisito oggettivo, occorre verificare se l'attività in oggetto sia inquadrabile tra le cessioni di beni o prestazioni di servizi; dal punto di vista soggettivo, è invece opportuno stabilire se l'esercizio di impresa o di arti e professioni rientri nell'attività svolta da un ente pubblico quando procede ad inserire, dietro corrispettivo, un'inserzione pubblicitaria sul notiziario del comune.

L'inserimento dell'inserzione, dal punto di vista del comune, costituisce una prestazione di servizi che si sostanzia in un'obbligazione di fare: in veste di editore, il comune si impegna ad inserire la pubblicità sul proprio notiziario; quest'attività, inquadrabile (nei modi, nelle forme e nei tempi), nel contratto pubblicitario, è



riconducibile ad un generico obbligo di fare e come tale ricade nella definizione di prestazione di servizi citata all'articolo 3 del D.P.R. 633/72: il requisito oggettivo è dunque rispettato.

Più complessa, ma altrettanto esaustiva, la verifica del rispetto del requisito soggettivo di applicabilità dell'IVA (e della relativa fatturazione) all'operazione da Voi posta in essere. L'art. 4 comma 2 stabilisce che si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio dell'impresa le cessioni di beni e prestazioni di servizi fatte da enti pubblici che abbiano per oggetto esclusivo e principale l'esercizio di attività commerciali o agricole.

Questa presunzione, che escluderebbe dal novero delle imprese, gli enti non commerciali (e quindi gli enti locali) viene poi integrata dal quarto comma che stabilisce che per gli enti pubblici che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, si considerano effettuate nell'esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali o agricole. Quindi per gli enti locali è necessario, ai fini dell'applicabilità dell'Iva, distinguere attentamente le diverse attività svolte per valutare correttamente la natura commerciale che fa scattare l'imponibilità. In base a queste regole ed in prima approssimazione si può affermare che l'attività svolta dagli enti locali quando è istituzionale, vale a dire conforme agli scopi prefissati dallo statuto o dalla legge istitutiva, e quando non rientra tra quelle presunte in via assoluta di natura commerciale, è fuori campo Iva e non impone all'ente stesso nessun adempimento fiscale.

La distinzione tra attività istituzionale ed attività commerciale per un ente pubblico non è sempre facile. Per aiutare in tale opera di discernimento, è possibile fare riferimento alla sentenza della Corte di Giustizia dell'UE del 14 dicembre 2000, procedimento C-446/98, nella quale si stabilisce che se l'ente sta usando i poteri propri della pubblica autorità caratterizzati dalla capacità di "autorizzare" o "limitare", "sanzionare" ecc., l'attività è sottoposta ad un regime di diritto pubblico ed in quanto tale esula dal campo di applicazione dell'Iva.

La prestazione operata dal Vs comune nel caso in oggetto, che come definito prima è possibile sintetizzare in un'obbligazione di fare, non si avvale dei poteri propri dell'amministrazione in quanto soggetto pubblico; l'inserimento di pubblicità nel notiziario comunale è una scelta opzionale che risponde ad una logica commerciale;

tale scelta, non costituendo il fine istituzionale di alcun ente locale e non comportando l'impiego di poteri pubblici, è assimilabile all'esercizio di impresa.

Nella caso specifico si ritiene dunque corretta l'emissione di fattura connessa all'inserimento di inserzione pubblicitaria sul notiziario comunale; per quanto riguarda l'aliquota IVA da applicare, ai sensi dell'art.16, c.1 DPR 633/72, risulta pari al 20%.

In merito al punto 2) del Vs quesito, si evidenzia che l'attività di sponsorizzazione si sostanzia nel contratto attraverso il quale un soggetto, detto sponsorizzato (o sponsee, secondo la terminologia anglosassone), si obbliga a consentire ad altri (sponsor) l'uso della propria immagine e del proprio nome, per promuovere un marchio o un prodotto specificamente marcato, dietro corrispettivo. Tale contratto non ha ad oggetto lo svolgimento di un'attività in comune e, dunque, non assume le caratteristiche di un contratto associativo, ma ha ad oggetto lo scambio di prestazioni. Nel momento in cui il comune decide di svolgere il ruolo di sponsee e veicolare il nome dello sponsor (nel caso, il produttore delle luminarie) pone in essere una prestazione di servizi che, al pari dell'inserimento dell'inserzione pubblicitaria sul proprio notiziario, ha natura commerciale: il corrispettivo ricevuto dall'ente comporterà l'emissione di fattura da parte dello stesso con aliquota pari al 20%.

## **QUESITO 12**

Il Comune potrebbe usufruire di un'elargizione in denaro da parte di un privato a causa di un precedente impegno dal privato stesso assunto liberamente.

Avendo approvato il progetto di un'opera pubblica, il Comune ritiene di poterla eseguire concordando che le relative spese (IVA compresa) siano assunte dal privato stesso. Ciò a motivo che egli potrebbe forse recuperare l'imposta, mentre al Comune ciò è precluso. Il pagamento dovrebbe essere eseguito dal privato all'impresa previa approvazione di contabilità e stati di avanzamento da parte del Comune e sino alla concorrenza della somma stabilita (che dovrebbe coprire i costi di esecuzione dell'opera).

In tale ipotesi, la procedura per la scelta dell'esecutore dei lavori (cioè l'impresa che sarà, comunque, soggetto diverso dal privato) deve osservare la normativa sui Lavori Pubblici (legge 109/1994), oppure può discostarsene?

L'opinione personale al riguardo è che la normativa sui lavori pubblici e la legge in generale, deve assicurare la trasparente spesa di denaro pubblico seguendo le regole stabilite. Nel caso in questione non avviene spesa di denaro "pubblico", quindi, la scelta dell'esecutore potrebbe anche avvenire secondo criteri diversi da quelli stabiliti in materia. Ritiene che ciò sia corretto?

### **RISPOSTA 12**

L'erogazione in denaro che il soggetto privato si è impegnato ad erogare al comune presenta tutti i requisiti di una liberalità. In quanto tale, per definizione, esclude la possibilità di individuare le reali motivazioni che muovono il privato a compiere tale gesto.

L'ipotesi da Voi avanzata di far sostenere direttamente al privato gli oneri relativi all'esecuzione di un'opera pubblica si sostanzierebbe in una liberalità in natura nei confronti dell'ente. Tale soluzione, seppur motivata da esigenze di maggiore flessibilità procedurale e benefici di ordine fiscale, si scontra con l'impegno originario che il privato si sarebbe assunto: da quanto descritto, quest'ultimo si è impegnato ad erogare una liberalità in denaro al Vostro comune. Nel caso si rispettasse tale previsione originaria, le somme a tal titolo corrisposte entrerebbero nella piena disponibilità dell'ente che, decidendo di impiegarle nella costruzione di un'opera pubblica, andrebbe ad impiegare risorse della collettività e quindi sarebbe tenuto a rispettare le prescrizioni contenute nella Legge 109/94.

La modifica dell'originale impegno del privato, secondo lo schema di rapporti da Voi prospettato, comporta invece la trasformazione di un'erogazione liberale in denaro in una in natura: tale infatti si prefigurerebbe la corresponsione di denaro del soggetto privato ad un terzo esecutore di un'opera pubblica in favore del Vostro comune.

Ignorando la posizione del privato in merito a questa operazione, possiamo peraltro evidenziare che il legislatore, in materia di imposte sui redditi (DPR 917/86) non contempla le erogazioni liberali in natura tra gli oneri deducibili dal reddito. L'articolo 65 c.2 lett. c) nonies prevede invece la completa deducibilità delle *"erogazioni liberali in denaro a favore dello Stato, delle regioni, degli enti territoriali, ..., per lo svolgimento dei loro compiti istituzionali e per la realizzazione di programmi culturali nei settori dei beni culturali e dello spettacolo.."*

Questo differente trattamento fiscale potrebbe non avere effetti neutri sulla tipologia di erogazione liberale che il privato è disposto (o si è impegnato?) ad erogare. Inoltre, gli eventuali vantaggi in termini di detrazione dell'IVA, che sarebbe consentita al privato, non compenserebbero la mancata detrazione degli oneri sostenuti per l'erogazione di una liberalità in natura.

Nel caso il privato si impegnasse a trasformare la propria prestazione liberale da una erogazione in denaro ad una in natura, nonostante gli svantaggi fiscali evidenziati, si porrebbe il problema di quale procedura porre in essere per l'esecuzione di un'opera pubblica. La disciplina di riferimento, contenuta nella legge 109/94, non prevede specifici riferimenti al caso da Voi evidenziato. Tuttavia è possibile trarre spunto dal trattamento previsto per i contratti di sponsorizzazione che presuppongono, nel caso specifico dei lavori pubblici, l'esecuzione di un'opera da parte dello sponsor nei confronti dell'ente pubblico sponsee (sponsorizzato), che si assume il corrispettivo obbligo di veicolare l'immagine dello sponsor. La legge 166/02 ha previsto una modifica all'articolo 2 della legge Merloni, stabilendo che le disposizioni della L.109/94, ad esclusione dell'articolo 8, non si applicano ai contratti di sponsorizzazione di cui all'articolo 119 del tuel ed all'articolo 43 della legge 27 dicembre 1997, n. 449, ovvero ai contratti a questi ultimi assimilabili. È opportuno precisare che l'articolo 8 della legge Merloni prevede che i soggetti esecutori a qualsiasi titolo di lavori pubblici debbano essere qualificati ed improntare la loro attività ai principi della qualità, della professionalità e della correttezza.

La situazione da Voi ipotizzata si discosta dal rapporto di sponsorizzazione per gli obblighi che i vari soggetti verrebbero ad assumere. La sponsorizzazione si prefigura come un vero e proprio contratto (atipico) a prestazioni corrispettive: obbligo dello sponsor di corrispondere un'utilità all'ente sponsorizzato a fronte dell'utilizzo dell'immagine, del nome o dell'attività di quest'ultimo per veicolare l'immagine, il nome o i prodotti dello sponsor stesso.

Il rapporto di sponsorizzazione deve essere disciplinato da apposito contratto in forma scritta che descriva in maniera dettagliata i rispettivi obblighi dei contraenti, in particolare se, tra questi, vi è l'esecuzione di un'opera pubblica. Per quanto riguarda l'iter procedurale da seguire, anticipato che la recente modifica ha escluso che le opere ricadenti in un rapporto di sponsorizzazione seguano le disposizioni della legge 109/94, è interessante cercare di capire le motivazioni che hanno indotto il legislatore

a introdurre tale esclusione. Si ritiene che queste possano emergere dalla determinazione dell'Autorità sui lavori pubblici n° 24 del 5 dicembre 2001. In un passaggio del documento, il relatore evidenzia come *“il contratto di sponsorizzazione,.., secondo le linee indicate (art. 43 l.449/97, art. 119 Tuel), resta fuori dall'ambito della disciplina comunitaria e nazionale sugli appalti pubblici in quanto non è catalogabile come un contratto passivo (ovvero che comporta impiego di ricchezza pubblica, nda), bensì comporta un vantaggio economico e patrimoniale direttamente quantificabile per la pubblica amministrazione mediante un risparmio di spesa..”*

Ritornando al caso da Voi prospettato, è importante evidenziare la principale differenza che il rapporto ipotizzato nel quesito presenta rispetto alla sponsorizzazione: se quest'ultima viene inquadrata come contratto sinallagmatico, l'erogazione di una liberalità in natura (situazione a cui ci sembra poter ricondurre la Vostra ipotesi) può considerarsi a tutti gli effetti una donazione, che dal punto di vista giuridico, si caratterizza come contratto col quale, per spirito di liberalità, una parte arricchisce l'altra, disponendo a favore di questa di un suo diritto o assumendo verso la stessa un'obbligazione. Si evidenzia che lo spirito di liberalità caratterizza quegli atti che determinano un duplice effetto di arricchimento (nel caso, il Vostro comune) – impoverimento (nel caso, il donatore/soggetto privato).

In considerazione del ruolo attivo che la stessa operazione comporterebbe per l'ente pubblico, ovvero conseguimento di un vantaggio economico e patrimoniale, riteniamo possano presentarsi le stesse condizioni che hanno indotto il legislatore ad escludere la sponsorizzazione dall'iter procedurale della l.109/94.

Tuttavia, si ritiene importante e imprescindibile che l'ente, prima di dare avvio all'operazione, prenda atto dell'intenzione del privato di corrispondere tale liberalità sotto forma di esecuzione di opera pubblica (peraltro inclusa nel piano triennale) attraverso apposita delibera di giunta, in cui si dettano le modalità ed i termini dell'esecuzione, prestando particolare attenzione al collegamento con il piano triennale delle opere pubbliche ed ai requisiti che il soggetto esecutore dell'opera dovrà possedere; a tal proposito sarebbe opportuno fare riferimento proprio all'articolo 8 della l. 109/94.