

Il Contratto di sponsorizzazione quale leva di marketing delle Aziende Sanitarie

Vincenzo Ognime'

Dirigente Amministrativo ASP di Caltanissetta

Sommario: 1. Le fonti normative della sponsorizzazione - 2. La sponsorizzazione sotto l'aspetto civilistico - 3. Le finalità del contratto di sponsorizzazione - 3.1 Il ruolo della contrattazione collettiva nell'utilizzo dei risparmi ai fini incentivanti - 4. Sponsorizzazione e pubblicità - 5. Definizione di sponsorizzazione tecnica e sponsorizzazione di puro finanziamento - 6. Il regime fiscale della sponsorizzazione - 6.1 L'imposizione diretta - 6.2 L'imposizione indiretta - 7. Conclusioni

Nell'ambito dei servizi sanitari a totale finanziamento pubblico, l'istituto della sponsorizzazione - che nel comune sentire assume un carattere squisitamente commerciale - fino al più recente passato ha avuto scarsissima applicazione probabilmente da ricondurre alla sua stessa origine: il mercato e, quindi, il profitto, che non ha permesso un adeguato sviluppo di tale leva per la distribuzione di beni e servizi pur in presenza di una sempre più limitata disponibilità finanziaria a disposizione delle aziende sanitarie e nonostante il fatto che, in questi ultimi anni, la sanità pubblica abbia acquisito metodi e discipline organizzative propri del mondo aziendale: citiamo, ad esempio, la figura del Direttore Generale a capo del management delle strutture di committenza e di erogazione di servizi alla salute sotto forma di azienda sanitaria territoriale e di azienda ospedaliera, a cui è intimamente connessa la strategia di marketing nella cui più ampia accezione è da ricondurre la sponsorizzazione.

Ed è in questo contesto che l'istituto della sponsorizzazione si pone come un'attività di marketing sanitario che, come altre strategie di management aziendale, dovrebbe essere sempre più adottata dalle aziende del servizio sanitario pubblico senza perciò snaturare la propria *mission*: generalmente di tutela e promozione della salute degli individui e della collettività, ma, anzi, per rafforzare e, possibilmente, incrementare l'offerta dei servizi sanitari da erogare ai cittadini.

Sotto l'aspetto del diritto positivo è la Legge finanziaria del 1998, ribadita da quella per l'anno 2000, che introduce nel nostro sistema giuridico l'istituto della sponsorizzazione a favore della Pubblica Amministrazione come strategia di attrazione di nuove risorse economiche volte a migliorare la qualità dei servizi e realizzare maggiori economie.

L'introduzione della sponsorizzazione nell'Apparato Pubblico, da valere anche per le aziende del Servizio Sanitario Nazionale, va visto come un fatto profondamente innovativo volto a superare quel rigido assioma che il settore pubblico deve tenersi distante e distinto da quello privato per garantire la protezione del cittadino rispetto alle strategie di mercato poste in essere dal privato quasi in maniera intrusiva poiché guidate dal solo profitto che, in quanto tale, si realizza a scapito del cittadino stesso.

Tale innovazione non può che aprire nuovi rapporti di collaborazione tra il settore pubblico e quello privato finalizzati a co-finanziare, con beneficio e ricaduta positivi per entrambi, nuovi o maggiori servizi da offrire ai cittadini, tanto che non appare azzardato sostenere che la radice dell'istituto della sponsorizzazione a favore della Pubblica Amministrazione e, in particolare, del servizio sanitario pubblico, collima con la revisione di ruolo e funzioni determinati dai processi di aziendalizzazione del sistema sanitario nazionale finalizzati alla ricerca del migliore livello di erogazione di servizi sanitari in armonia con il settore privato che, in sintonia con quello pubblico, è chiamato a cambiare la propria funzione da concorrenziale ed alternativa in integrativa e collaborativa, in una sorta di patto solidaristico volto al bene comune.

Quali siano gli strumenti normativi attraverso cui ciò possa attuarsi, quali i risultati attesi, li vedremo meglio nel prosieguo di questo lavoro.

1. Le fonti normative della sponsorizzazione

Una prima definizione del contratto di sponsorizzazione sotto il profilo giuridico è quella data dall'art. 8 della Legge 6 agosto 1990, n. 223 in materia di spettacoli televisivi e radiofonici (c.d. legge Mammi). Questa norma, che fornisce la nozione ma non la disciplina dei rapporti di sponsorship, comprende molteplici ipotesi nelle quali un soggetto sponsorizzato (*sponsee*) si obbliga, dietro corrispettivo, a consentire ad altri l'uso della propria immagine e/o del proprio nome, al fine di promuovere marchio, immagine, attività o prodotti di un altro soggetto (sponsor) che vuole così aumentare la propria notorietà.

Tuttavia, per unanime definizione, l'introduzione dell'Istituto della sponsorizzazione nell'ordinamento positivo italiano è da ricondurre all'art. 43 della Legge n. 449 del 27 dicembre 1997 (Legge finanziaria 1998), rubricato "Contratti di sponsorizzazione ed accordi di collaborazione, convenzioni con soggetti pubblici o privati, contributi dell'utenza per i servizi pubblici non essenziali e misure di incentivazione alla produttività", che lo connota come strumento contrattuale di carattere generale diretto a favorire l'innovazione dell'organizzazione amministrativa con la realizzazione di maggiori economie.

Di tale articolo, allo scopo di meglio comprendere la *ratio* che l'ha originato, appare opportuno riportare i primi due commi.

Il primo comma afferma che “al fine di favorire l’innovazione dell’organizzazione amministrativa e di realizzare maggiori economie, nonché per una migliore qualità dei servizi prestati, le pubbliche amministrazioni possono stipulare contratti di sponsorizzazione ed accordi di collaborazione con soggetti privati ed associazioni, senza fini di lucro, costituite con atto notarile”. Il secondo comma afferma che tali iniziative “devono essere dirette al perseguimento di interessi pubblici, devono escludere forme di conflitto di interesse tra l’attività pubblica e quella privata e devono comportare risparmi di spesa rispetto agli stanziamenti previsti”. Vengono poi dettate norme specifiche sulla destinazione dei “risparmi così ottenuti” facendo comunque salve le disposizioni relative all’amministrazione dei beni culturali ed ambientali e dello spettacolo.

Troviamo ancora riferimento, a volte indiretto, alla sponsorizzazione nelle successive leggi finanziarie:

- quella del 1999 (art. 28 della Legge 23 dicembre 1998, n. 488) che in tema di “patto di stabilità interno” al fine della “riduzione del disavanzo annuo” si pone l’obiettivo di porre in essere alcune “azioni” tra le quali appare rilevante citare la lettera a) secondo comma: “il perseguimento di obiettivi di efficienza, aumento della produttività e riduzione dei costi nella gestione dei servizi pubblici e delle attività di propria competenza”, e la lettera d): “aumento del ricorso al finanziamento a mezzo prezzi e tariffe dei servizi pubblici a domanda individuale”;

- quella del 2000 (approvata con Legge 23 dicembre 1999 n. 488) che, con l’articolo 30, comma 8, sempre in tema di “patto di stabilità interno”, aggiunge al sopra citato art. 28 della Legge n. 488/1998 il comma 2 bis) riguardante quelle che definisce “specifiche misure” che “nella loro autonomia” “le regioni, le province autonome, le province, i comuni, le comunità montane” possono adottare ai fini di “sviluppare le iniziative per la stipula di contratti di sponsorizzazione, accordi e convenzioni previsti dall’art. 43 della Legge n. 449/1997 allo scopo di realizzare maggiori economie di gestione” (lettera c), nonché di “procedere alla liberalizzazione del mercato dei servizi pubblici rimuovendo gli ostacoli all’accesso di nuovi soggetti privati e promuovendo lo sviluppo dei servizi pubblici locali mediante l’utilizzo di tecniche di finanziamento con ricorso esclusivo a capitali privati” (lettera f).

E ancora:

- nell’art. 119 del T.U. degli Enti Locali approvato con D.Lgs. n. 267/2000, che si pone come una disposizione applicativa proprio dell’art. 43 della Legge n. 449/1997, delineando per i comuni, province ed altri enti locali la sponsorship come strumento flessibile portante vantaggi sotto il profilo del risparmio di risorse;

- negli artt. 26 e 199 bis del D.Lgs. 12 aprile 2006, n. 163 “Codice dei contratti pubblici di lavori, servizi e forniture” per come, rispettivamente, innovato e introdotto, dall’art. 20 del D.L. 5 febbraio 2012, n. 5, convertito con Legge 4 aprile 2012, n. 35.

E, da ultimo:

- nella Legge di stabilità 2013 (approvata con la Legge 24 dicembre 2012, n. 228) che all'art. 1, co. 108, lettera e) declama l'evoluzione tecnico -giuridica dell'Istituto della sponsorizzazione allorquando statuisce che gli enti nazionali di previdenza e assistenza sociale pubblici, nell'ambito della propria autonomia organizzativa, adottano ulteriori interventi di razionalizzazione per la riduzione delle proprie spese [...] attraverso "la stipula dei contratti di sponsorizzazione tecnica e finanziaria, con appositi operatori selezionati nel rispetto dei vincoli stabiliti dal codice degli appalti pubblici di cui al D.Lgs. n. 163/2006, o delle norme di contabilità pubblica. Le sponsorizzazioni di cui alla presente lettera possono avere luogo mediante la riserva di spazi pubblicitari nei siti interni e istituzionali degli enti, la concessione in uso temporaneo di segni distintivi [...]";

- negli artt. 19 e 151 del D.Lgs. 18 aprile 2016, n. 50 "Nuovo Codice dei contratti pubblici".

2. La sponsorizzazione sotto l'aspetto civilistico

Tra i diversi schemi paradigmatici nei quali sussumere l'accordo di sponsorizzazione, sia la dottrina che la giurisprudenza della Suprema Corte convengono nel considerare il contratto di sponsorizzazione come un contratto atipico secondo la previsione dell'art. 1322 del c.c., a forma libera (art. 1350 c.c.), di natura patrimoniale ex art. 1174 c.c. (cfr. Cassazione Civile sez. I, 11 ottobre 1997, n. 9880, in *giustizia Civile* 1998, I, 1059), inquadrabile tra i contratti di scambio a prestazioni corrispettive/sinallagmatico (cfr. Cassazione Civile, sez. III, 21 maggio 1998, n. 5086, in *Giustizia Civile* 1998, I, 1883).

In linea con quanto precede, secondo la giurisprudenza della Suprema Corte (cfr. Cassazione Civile sez. I, 11 ottobre 1997, n. 9880) nel contratto di sponsorizzazione accade che lo sponsorizzato si obbliga a consentire, ad altri, l'uso della propria immagine pubblica e del proprio nome, per promuovere un marchio o un prodotto specificamente marcato, ovvero che lo *sponsee* tenga determinati comportamenti di testimonianza a favore del marchio o del prodotto oggetto della veicolazione commerciale, dietro corrispettivo.

Pertanto, nel rapporto di sponsorship devono sussistere i generali requisiti civilistici al fine di configurare la necessità del sinallagma ove la prestazione che forma oggetto dell'obbligazione (di fare, dare) deve essere suscettibile di valutazione economica e deve corrispondere ad un interesse, anche non patrimoniale, dello sponsor.

In tutti i casi, deve ritenersi che la sponsorizzazione è sempre un contratto a titolo oneroso poiché, per *fictio juris*, si presuppone comunque oneroso il contratto attraverso cui si realizza uno scambio di beni, servizi o altre utilità, pur in assenza di un corrispettivo di denaro.

Ovviamente, le attività poste in essere in esecuzione di un rapporto di sponsorizzazione in cui è parte un'azienda pubblica devono trovare fondamento e assoggettamento in formali provvedimenti autorizzativi adottati da parte dell'Organo decisionale che, sulla scorta della riconosciuta atipicità del contratto di sponsorizzazione, assumono comunque valenza potestativa pur se di rango regolamentare. Ed è proprio sotto questo aspetto che chi sponsorizza viene a trovarsi in posizione "debole" o, almeno, di svantaggio rispetto a chi è sponsorizzato poiché l'obbligazione dello *sponsee* è un'obbligazione di mezzo e, perciò, nel caso di mancata realizzazione delle proprie aspettative non può chiedere la risoluzione contrattuale per inadempimento - e neanche il risarcimento del danno - stante che lo sponsorizzato è obbligato a svolgere le sole attività pattuite nel relativo accordo di sponsorizzazione (e naturalmente a osservare tutte le cautele necessarie ad evitare ogni pregiudizio allo sponsor) e non anche ad assicurare la realizzazione del risultato sperato dallo sponsor e consistente nel ritorno pubblicitario o di immagine.

3. Le finalità del contratto di sponsorizzazione

Le particolari finalità del contratto di sponsorizzazione nel settore pubblico per come statuito dall'art. 43 della Legge n. 449/1997, possono essere schematizzate come segue:

- 1) lo sviluppo dell'innovazione nell'organizzazione amministrativa;
- 2) la realizzazione di maggiori economie;
- 3) il miglioramento della qualità dei servizi prestati all'utenza.

Circa il primo punto, si osserva che gli effetti della sponsorizzazione, pur se rivolti alla crescita degli strumenti innovativi propri dell'organizzazione burocratica, quasi certamente avranno una ricaduta visibile sulle Articolazioni amministrative con riguardo particolare ai fattori orientati verso la soddisfazione degli utenti esterni.

Per quanto attiene, invece, al secondo punto, è evidente come l'acquisizione di finanziamenti esterni potrebbe permettere di operare una riallocazione in senso positivo delle risorse, soprattutto laddove queste siano destinate a servizi ed interventi caratterizzati da un forte grado di criticità sotto il profilo economico.

Quest'ultimo aspetto si presenta comunque strettamente legato al terzo punto. Si deve considerare, infatti, che i servizi, le attività o gli interventi oggetto del rapporto di sponsorizzazione provocano una vera e propria "valorizzazione" rispetto all'ordinario complesso di attività del soggetto pubblico che ha posto in essere la sponsorship, creando miglioramenti concreti della qualità dei servizi prestati all'utenza, anche sotto il profilo del valore aggiunto che gli stessi utenti percepiscono.

Dalla concreta attuazione di un contratto di sponsorizzazione da parte di un ente o azienda del settore pubblico nasce il vincolo di destinazione dei risparmi di spesa, per come espressamente previsto dall'art. 43, comma 2, della più volte citata Legge n. 449/1997.

Per gli enti pubblici, infatti, tale norma prevede che sul totale dei risparmi conseguiti a fronte di contratti di sponsorizzazione:

- A) il 5% sia destinato ad incrementare gli stanziamenti diretti alla retribuzione di risultato dei dirigenti appartenenti al centro di responsabilità che ha operato il risparmio;
- B) il 65% rimanga nella disponibilità del bilancio dell'amministrazione;
- C) la restante quota del 30% costituisca economia di bilancio.

Da quanto superiormente esposto, appare evidente come la previsione di destinare una percentuale degli introiti all'incremento degli stanziamenti diretti alla retribuzione di risultato dei dirigenti appartenenti al centro di responsabilità che ha operato il risparmio, abbia introdotto un concreto meccanismo di incentivazione del personale con qualifica dirigenziale. Questo, infatti, ha la possibilità di ottenere un "premio" in relazione all'effettivo conseguimento di un risultato derivante dalle modalità di esercizio del proprio potere di gestione della struttura di cui è responsabile. Pertanto, la connessione diretta tra i risparmi ottenuti per la costituzione di rapporti di sponsorship e l'incremento della retribuzione di risultato "dovrebbe costringere" i dirigenti pubblici ad operare direttamente sul mercato portandoli ad agire secondo logiche strettamente manageriali e con un margine di discrezionalità in parte più ampio di quello ordinariamente utilizzato.

3.1 Il ruolo della contrattazione collettiva nell'utilizzo dei risparmi ai fini incentivanti

La volontà del legislatore di collegare capacità manageriale pubblica a un'effettiva compartecipazione del personale dirigente ai risultati positivi ottenuti in termini di reperimento di nuove risorse finanziarie tramite i contratti di sponsorizzazione ha stimolato la partecipazione dei soggetti coinvolti, prime fra tutti le rappresentanze sindacali.

La contrattazione collettiva, infatti, ha colto immediatamente la possibilità di vedere incrementati i fondi per la contrattazione decentrata destinati all'incentivazione del personale sfruttando a pieno i poteri di definizione degli istituti, anche economici, propri dei rapporti di impiego oramai privatizzati, alla luce delle competenze acquisite già dalle prime formulazioni del D.Lgs. n. 29/1993, oggi D.Lgs. n. 165/2001.

Ed è in tale ottica che devono essere lette le disposizioni contenute in pressoché tutti gli ultimi CCNL del comparto sanità e, che, qui di seguito si riportano, con la significazione che, in sede di contrattazione decentrata locale, le disposizioni citate per l'area della dirigenza sono state estese anche al restante personale dell'area di comparto:

- CCNL area dirigenza medica e veterinaria - parte normativa 1998-2001 e parte economica 1998-1999, sottoscritto l'8 giugno 2000 (art. 4);

- CCNL area dirigenza amministrativa, sanitaria, tecnica e professionale parte normativa 1998-2001 e parte economica 1998-1999, sottoscritto l'8 giugno 2000 (art. 4). Da vedere anche il CCNL integrativo relativo al personale dell'area dei professionisti e dell'area medica del comparto degli enti pubblici non economici, stipulato l'8 gennaio 2003 (art. 1).

4. Sponsorizzazione e pubblicità

Il contratto di sponsorizzazione si è detto essere un contratto atipico che viene normalmente ricondotto nella fattispecie della vasta categoria dei contratti di pubblicità pur se con delle peculiari differenziazioni.

Nei contratti di pubblicità, difatti, oggetto del negozio è la mera diffusione diretta di un messaggio finalizzato a promuovere le vendite di un determinato bene o servizio, mentre nella sponsorizzazione il messaggio trasmesso non consiste nell'esaltazione della qualità del prodotto o del servizio di un'impresa, ma si realizza invece nella divulgazione del segno distintivo dello sponsor. La pubblicità ha una durata, una frequenza e una modalità di diffusione decisa a priori dall'Impresa (sponsor), mentre questi medesimi aspetti nella sponsorizzazione hanno una valenza meno certa poiché, di fatto, determinati dallo *sponsee*. Nella pubblicità il prodotto è al centro della comunicazione che mira ad esaltarne pregi e utilità, laddove nella sponsorizzazione il messaggio promozionale il più delle volte consiste nella mera indicazione del segno distintivo dello sponsor.

Compendiativamente, la sponsorizzazione può essere considerata come una delle forme di propaganda pubblicitaria fra le più evolute in quanto fa appello ai sentimenti, alle passioni, all'emotività dei consumatori molto più di quanto non riesca a fare la pubblicità tradizionale. Basti pensare all'accordo di sponsorizzazione con una azienda sanitaria pubblica per comprendere come il sottostante messaggio commerciale si diffonda mediante l'impiego di avvenimenti a rilevante contenuto d'immagine il cui effetto sarà quello di una persuasione sottile e discreta ma intensa, e, perciò, di induzione all'acquisto di questo o quel prodotto il cui marchio viene veicolato dall'azienda pubblica cui esso è collegato. Elemento caratteristico della sponsorizzazione è il c.d. "effetto di ritorno" per cui il messaggio pubblicitario diffuso in modo indiretto nel corso di avvenimenti che si sarebbero comunque svolti, indipendentemente da una loro programmazione, viene utilizzato per valorizzare ed accrescere la conoscenza del prodotto o dell'impresa sponsorizzata.

Stampare la Carta dei servizi sanitari di una azienda sanitaria territoriale o ospedaliera, avviare una campagna di sensibilizzazione sugli screening oncologici, creare uno spa-

zio web fruito dal pubblico, promuovere un meeting operativo/formativo/professionale ed associarvi l'immagine di uno sponsor è un'opportunità che può essere proposta al mercato da parte di un'azienda sanitaria preservando il proprio bilancio aziendale.

Quindi la sponsorizzazione degli eventi che, a titolo meramente esemplificativo, sono stati sopra citati, enfatizza l'aspetto qualitativo dello stesso contratto di sponsorizzazione che rappresenta un valore distintivo e spesso esclusivo rispetto alle altre possibili opzioni della comunicazione connaturale alla pubblicità intesa in senso lato.

Significativa, a tal fine, risulta essere la definizione della sponsorizzazione nel suo complesso che è stata data a suo tempo da Lars Ahren, già responsabile della comunicazione Volvo Europa, quando affermò che la sponsorizzazione è portatrice di VALORE e VALORI, intrecciando una dimensione quantitativa - data dai valori di esposizione - con una dimensione qualitativa - data dai valori concettuali e tematici, e di relazione.

5. Definizione di sponsorizzazione tecnica e sponsorizzazione di puro finanziamento

Per completezza espositiva, appare concludente richiamare, per brevi cenni, la distinzione della sponsorizzazione in "tecnica" e "pura o di puro finanziamento" per come formalizzato dall'Autorità di Vigilanza sui Contratti Pubblici di Lavori, Servizi e Forniture (AVCP) mediante la deliberazione n. 9 dell'8 febbraio 2012 e, sostanzialmente, ribadito dal D.L. 9 febbraio 2012, n. 5 (art. 20) convertito con Legge 4 aprile 2012, n. 35.

Come è noto, la questione che ha portato alla distinzione di cui si sta trattando trae origine dall'affidamento del contratto di sponsorizzazione degli interventi di restauro dell'Anfiteatro Flavio di Roma ad una grande Marca del made in Italy e, che, sulla scorta di diverse segnalazioni di illegittimità della relativa procedura di affidamento seguita dal Commissario Delegato per la realizzazione degli interventi nelle aree di Roma e Ostia Antica del MIBAC, ha portato l'AVCP a pronunciarsi in merito stabilendo, per l'appunto, la distinzione della sponsorizzazione in "tecnica" e "pura".

Particolarmente, si deve parlare di sponsorizzazione pura o di puro finanziamento, allorché il soggetto sponsor è chiamato ad obbligarsi solamente per il finanziamento degli interventi costituenti l'oggetto della sponsorizzazione (in cambio del diritto di sfruttare spazi per fini pubblicitari), mentre si versa nell'ipotesi di sponsorizzazione tecnica in tutti i casi in cui lo sponsor si obbliga a realizzare, in tutto o in parte, la materiale attività oggetto del contratto di sponsorizzazione.

All'epoca, in ragione di tale distinzione, la stessa AVCP ha avuto modo di precisare che lo schema negoziale del contratto di sponsorizzazione pura o di puro finanziamento è sottratto - in quanto contratto attivo - alla disciplina del Codice dei contratti pubblici per

cui, per la scelta dello sponsor, la Pubblica Amministrazione dovrà fare ricorso alla disciplina prevista dal R.D. 23 maggio 1924 n. 827 “Regolamento per l’amministrazione del patrimonio e per la contabilità generale dello Stato” che richiede comunque l’esperimento di procedure trasparenti e, quindi, il rispetto dei principi di legalità, buon andamento, trasparenza dell’azione amministrativa.

Tuttavia, a componimento della superiore precisazione dell’AVCP, oggi, a seguito dell’entrata in vigore del D.Lgs. n. 50/2016, proprio in virtù di quanto statuito dall’art. 151 dello stesso decreto legislativo relativamente ai contratti di sponsorizzazione nel settore dei beni culturali, anche per i contratti di puro finanziamento va applicata la disciplina ordinaria dettata dal Codice dei contratti pubblici (art. 19).

6. Il regime fiscale della sponsorizzazione

Il trattamento fiscale delle operazioni di sponsorizzazione rappresenta un tema di rilevanza strategica per la conduzione e la buona riuscita delle relative iniziative.

L’argomento può essere affrontato, in maniera succinta, segmentandolo nel duplice aspetto della imposizione diretta e di quella indiretta.

6.1 L’imposizione diretta

Nel caso dell’imposizione diretta, è opportuno citare l’art. 74, secondo comma, del T.U.I.R. in cui è previsto che: “Le spese di pubblicità e di propaganda sono deducibili nell’esercizio in cui sono state sostenute o in quote costanti nell’esercizio stesso e nei quattro successivi. Le spese di rappresentanza sono ammesse in deduzione nella misura di un terzo del loro ammontare e sono deducibili per quote costanti nell’esercizio in cui sono state sostenute e nei quattro successivi ...”.

Per le spese di rappresentanza debbesi evidenziare che, in forza del D.M. 19 novembre 2008, la loro deducibilità è stata modificata portandola nei limiti di una data percentuale dei ricavi dell’azienda, e precisamente: 1,3% dei ricavi fino a 10 milioni di euro; un ulteriore 0,5% dei ricavi per la parte eccedente e fino a 50 milioni di euro; un ulteriore 0,1% dei ricavi per la parte eccedente.

Pur se la Pubblica Amministrazione non è direttamente interessata alla questione della deducibilità dei costi relativi alle sponsorizzazioni, tuttavia l’argomento assume una rilevanza strategica quando la stessa Pubblica Amministrazione si trova in sede di definizione delle prestazioni legate ad un contratto di sponsorizzazione in quanto l’*appeal* di questa operazione, per lo sponsor, è rappresentato anche dalla possibilità di dedurre i costi connessi al contratto di sponsorship.

Quindi, il nodo fondamentale della questione è rappresentato dalla categoria nella quale è possibile ricondurre gli oneri di sponsorizzazione: spese di pubblicità o spese di rappresentanza?

La risposta all'interrogativo viene dalla giurisprudenza formatasi in materia che, fino al recentissimo passato, non ha esitato a considerare le spese di sponsorizzazione alla stregua delle spese di pubblicità e, quindi, interamente deducibili, giusta risoluzione ministeriale n. 9/2004 del 17 giugno 1992 la quale chiarisce che: "le spese di sponsorizzazione, che [...] possono accomunarsi a quelle di pubblicità, sono connesse ad un contratto la cui caratterizzazione è costituita di regola da un rapporto sinallagmatico tra lo sponsor e il soggetto sponsorizzato (*sponsee*), in base al quale le parti interessate fissano le clausole contrattuali in relazione agli scopi che esse intendono raggiungere".

Tuttavia, con ordinanza n. 3433 del 5 marzo 2012, la Suprema Corte di Cassazione, intervenendo su una vicenda avente ad oggetto la detrazione fiscale delle spese sostenute per una sponsorizzazione di tipo sportivo, nel delineare il confine tra le spese di rappresentanza e quelle di pubblicità, ha qualificato quelle sostenute per la sponsorizzazione come spese di rappresentanza, incidendo, così, gravemente sul regime fiscale di tale categoria di spesa, minando la "certezza" della loro deducibilità per intero che, per come appena scritto più sopra, prima di tale pronuncia, costituiva principio assodato anche in giurisprudenza.

Sostanzialmente, la Suprema Corte di Cassazione, nella su richiamata ordinanza, ha asserito che costituiscono spese di rappresentanza quelle affrontate per iniziative volte ad accrescere il prestigio e l'immagine dell'impresa e a potenziarne le possibilità di sviluppo, mentre vanno qualificate come spese pubblicitarie o di propaganda quelle erogate per la realizzazione di iniziative tendenti alla pubblicizzazione di prodotti, marchi e servizi o comunque dell'attività svolta.

Conclusivamente, sommessamente e per inciso, deve evidenziarsi come da più parti è stata avanzata critica alla su enunciata ordinanza della Suprema Corte, critica che poggia sul fatto che le spese di rappresentanza - per espressa previsione del D.M. 19 novembre 2009 - sono caratterizzate da gratuità mentre per le spese di pubblicità si instaura un rapporto contrattuale a prestazioni corrispettive, come, per l'appunto, accade con la conclusione di un contratto di sponsorizzazione. E per tale ragione le spese conseguenti a tale ultimo tipo di contratto dovrebbero farsi rientrare nel regime previsto per le spese di pubblicità.

6.2 L'imposizione indiretta

Poiché si è detto che la sponsorizzazione prevede sempre un corrispettivo, anche se non necessariamente in denaro ma suscettibile comunque di valutazione economica, a fronte di

un'obbligazione di fare o dare nell'ambito di attività non istituzionale (dunque commerciale), discende che ogni contratto di sponsorizzazione è assoggettabile all'IVA sia come rapporto di debito verso l'erario per l'ente pubblico *sponsee*, sia come rapporto di credito per lo sponsor.

Di conseguenza, per gli effetti della disciplina IVA, le sponsorizzazioni vengono considerate operazioni permutative riconducibili nell'ambito applicativo dell'art. 11, primo comma, del D.P.R. n. 633/1972 che dispone che "le cessioni di beni e servizi effettuate in corrispettivo di altre cessioni di beni e servizi, sono soggette all'imposta separatamente da quelle in corrispondenza delle quali sono effettuate".

Su questo punto è di rilievo il parere dell'Agenzia delle Entrate n. 150675/2002 e l'atto n. 606/2003 del MEF dove si afferma che "sussistendo i presupposti impositivi (soggettivo e oggettivo) per ognuna delle operazioni considerate, le stesse, ai sensi dell'art. 11 del D.P.R. n. 633/1972, devono essere assoggettate al tributo in maniera separata ed autonoma. Conseguentemente, con riferimento anche all'art. 13 del citato D.P.R. n. 633/1972, sia lo *sponsee* che lo sponsor sono tenuti ad emettere fattura, ai sensi dell'art. 21 del citato D.P.R. n. 633/1972, in relazione all'operazione attiva da ciascuno effettuata, indicando il valore normale così come determinato dall'art. 14, terzo comma, del medesimo Decreto.

7. Conclusioni

A conclusione di questo lavoro non può che esternarsi l'auspicio che l'innovativo istituto giuridico della sponsorizzazione, visto come leva di marketing che permette ad un'azienda dell'Apparato Pubblico di inserirsi nel tessuto economico-produttivo locale promuovendo un diretto rapporto di collaborazione fra il settore pubblico e quello privato con beneficio e ricadute positive per entrambi, trovi particolare accondiscendenza presso le Direzioni Generali delle aziende sanitarie, che, oggi, per definizione, costituiscono nell'ambito territoriale provinciale il punto manageriale più alto dell'Apparato Pubblico.