

GLI ASPETTI CONTABILI E FISCALI DEI CONTRATTI DI SPONSORIZZAZIONE NEGLI ENTI PUBBLICI

a cura di:

Maurizio Delfino

Fabrizio Robbiano

STUDIO RAGIONERIA PUBBLICA srl

Premessa

Il presente documento si pone come punto di riferimento, per gli amministratori pubblici, nella risoluzione delle problematiche contabili e fiscali inerenti le operazioni di sponsorizzazione.

L'alto livello di innovatività che caratterizza tali operazioni richiede il supporto di riferimenti teorici (teoria aziendale, giurisprudenza, dottrina, prassi) e pratici al fine di agevolare gli amministratori pubblici nella realizzazione dei loro progetti.

Gli aspetti di ordine contabile e fiscale non sono certamente gli elementi principali di un'operazione di sponsorizzazione: assumono però, in numerosi casi, un ruolo altamente strategico nel consentire la positiva riuscita del progetto.

Il materiale che segue è stato suddiviso in due parti:

- la prima ha la finalità di descrivere i riflessi di ordine contabile e fiscale delle sponsorizzazioni negli enti pubblici, alla luce del loro inquadramento giuridico;*
- la seconda, attraverso esempi operativi, si pone l'obiettivo di illustrare le diverse metodologie di contabilizzazione delle operazioni di sponsorizzazione.*

Nella speranza di fornire un valido supporto alla realizzazione dei progetti di sponsorizzazione, gli autori si rendono disponibili ad un continuo confronto con gli amministratori interessati, al fine di assisterli nella risoluzione dei problemi di ordine contabile e fiscale che si trovassero ad affrontare.

*Maurizio Delfino
Fabrizio Robbiano*

Indice

1^a parte: Inquadramento giuridico e aspetti contabili e fiscali

1.1 Introduzione	Pag. 1
1.2 Il contratto di sponsorizzazione: definizione	Pag. 2
1.3 Sponsorizzazioni e appalti	Pag. 5
1.5 La fiscalità nelle sponsorizzazioni	Pag. 6
1.5 La contabilizzazione delle operazioni di sponsorizzazione	Pag. 9
Allegato 1 - Modello di determinazione a contrarre per la stipulazione di contratti di sponsorizzazione	Pag. 11

2^a parte: Casi didattici -

CASO 1 EROGAZIONE IN DENARO – BILANCIO DI PREVISIONE – CONTABILITA' FINANZIARIA	Pag. 15
CASO 2 FORNITURA BENI – BILANCIO DI PREVISIONE – CONTABILITA' FINANZIARIA	Pag. 16
CASO 3 PRESTAZIONE DI SERVIZI – BILANCIO DI PREVISIONE – CONTABILITA' FINANZIARIA	Pag. 17
CASO 4 EROGAZIONE IN DENARO – VARIAZIONE DI BILANCIO – CONTABILITA' FINANZIARIA	Pag. 18
CASO 5 FORNITURA BENI – VARIAZIONE DI BILANCIO – CONTABILITA' FINANZIARIA	Pag. 19
CASO 6 PRESTAZIONE DI SERVIZI – VARIAZIONE DI BILANCIO – CONTABILITA' FINANZIARIA	Pag. 21
CASI 1- 4 EROGAZIONE IN DENARO – CONTABILITA' ECONOMICO PATRIMONIALE	Pag. 23
CASI 2 -5 FORNITURA DI BENI – CONTABILITA' ECONOMICO PATRIMONIALE	Pag. 24
CASI 3 - 6 PRESTAZIONE DI SERVIZI – CONTABILITA' ECONOMICO PATRIMONIALE	Pag. 25

1ª parte

Inquadramento giuridico e aspetti contabili e fiscali

1.1 Introduzione

Il contratto di sponsorizzazione è stato ufficialmente introdotto nella pubblica amministrazione attraverso un dispositivo normativo contenuto nella legge Finanziaria del 1998. L'articolo 43 della L. 449/97 prevede: *“Al fine di favorire l'innovazione dell'organizzazione amministrativa e di realizzare maggiori economie, nonché 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...”*. L'intervento ha cercato di fornire un riferimento normativo ad una serie di comportamenti, procedure, atti che, sotto la generica definizione di sponsorizzazione, legittimavano comportamenti degli enti pubblici molto disparati.

Il riferimento contenuto nell'articolo 43 in realtà è una generica previsione che consente di stipulare contratti di sponsorizzazione, ammessa per tutte le amministrazioni pubbliche, con la finalità di favorire l'innovazione dell'organizzazione amministrativa e di realizzare maggiori economie, nonché una migliore qualità dei servizi prestati. Il ricorso alle sponsorizzazioni è subordinato al rispetto di tre condizioni di base; nell'ordine:

- ❑ devono essere dirette al perseguimento di interessi pubblici;
- ❑ devono escludere qualsiasi conflitto di interesse tra attività pubblica e attività privata;
- ❑ devono comportare risparmi di spesa per le amministrazioni coinvolte.

Per quanto riguarda gli enti locali, l'articolo 119 del TUEL (D.Lgs. 267/2000) ha ribadito i contenuti dell'articolo 43: tale previsione non ha aggiunto nessun contenuto nuovo a quanto precedentemente disposto, tanto da suscitare interrogativi sull'opportunità di riprendere una norma tutt'ora in vigore. Il comportamento del legislatore può essere spiegato da una volontà di ribadire la legittimità dello

strumento, nel duplice intento di favorirne la diffusione da un lato e, dall'altro, di fare ulteriore chiarezza tra le diverse operazioni messe in atto dagli enti locali.

In effetti, il semplice inserimento del contratto di sponsorizzazione tra gli strumenti a disposizione degli enti per regolare i propri rapporti giuridico patrimoniali, pur prevedendo il rispetto di alcune condizioni (vedi punti precedenti), nulla aggiunge in merito al significato del termine. A parere di chi scrive, molti dei comportamenti fuorvianti di alcune amministrazioni pubbliche erano in parte determinati dalla non corretta interpretazione del contratto di sponsorizzazione. In particolare, è importante distinguere tra il contratto di sponsorizzazione e le collaborazioni e convenzioni, entrambe citate nell'articolo 119 del TUEL. Questi due ultimi istituti contemplano finalità molto più ampie; più precisamente:

- l'accordo di collaborazione può preludere ad un rapporto tra contraenti di medio-lungo periodo, non finalizzato ad un singolo e specifico evento;
- le convenzioni appartengono all'ampia area dei contratti di diritto pubblico, che assumono tale caratteristica per la natura delle parti coinvolte e per l'oggetto.

Il contratto di sponsorizzazione è dunque istituto a parte, che può anche essere ricompreso (e non confuso) nell'ambito delle collaborazioni o delle convenzioni tra un ente pubblico ed altri soggetti in quanto circoscritto ad uno specifico rapporto tra le parti.

1.2 Il contratto di sponsorizzazione: definizione

Il contratto di sponsorizzazione si è diffuso nel corso degli anni '80 nel campo del diritto privato come contratto atipico, a titolo oneroso e a prestazioni corrispettive, non previsto e tipizzato da alcuna previsione legislativa; tale atto negoziale ha trovato la propria legittimazione ai sensi dell'art. 1322, cod. civ., in quanto idoneo a realizzare interessi meritevoli di tutela da parte dell'ordinamento.

Analizzando i casi concreti, è possibile osservare come l'eterogeneità delle prestazioni e degli interessi disciplinati dai contratti di sponsorizzazione siano tali da rendere altamente difficoltoso al legislatore la predisposizione di una norma a carattere positivo tesa a ricomprendere tutte le differenti ipotesi.

Un aiuto nella definizione del contratto di sponsorizzazione può dunque arrivare dalla giurisprudenza: gli interventi dei giudici possono rappresentare un valido punto di

riferimento per cercare di fare chiarezza in tale ambito. A questo proposito è possibile citare il disposto della sentenza 5086 della Corte di Cassazione Civile emessa il 21/05/98, nella quale si specifica che il contratto di sponsorizzazione comprende una serie di ipotesi nelle quali un soggetto, detto sponsorizzato (o sponsee, secondo la terminologia anglosassone), si obbliga a consentire ad altri 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. La sentenza 9880, sempre della corte di Cassazione Civile, pronunciata in data 11/10/1997, prevede inoltre che l'obbligazione assunta dallo sponsorizzato ha piena natura patrimoniale ai sensi dell'art. 1174 c.c. e la prestazione a carico dello stesso può sostanzarsi anche in determinati comportamenti di testimonianza in favore del marchio o del prodotto oggetto della veicolazione commerciale

Le definizioni ricavabili dalle sentenze sono alquanto chiare nel circoscrivere il contratto di sponsorizzazione: esso è atipico, a forma libera e a prestazioni corrispettive, ovvero ha natura sinallagmatica; quest'ultimo punto è importante (e verrà ripreso successivamente quando si tratterà del regime fiscale delle sponsorizzazioni), merita dunque di essere ulteriormente analizzato nel caso di impiego da parte delle amministrazioni pubbliche.

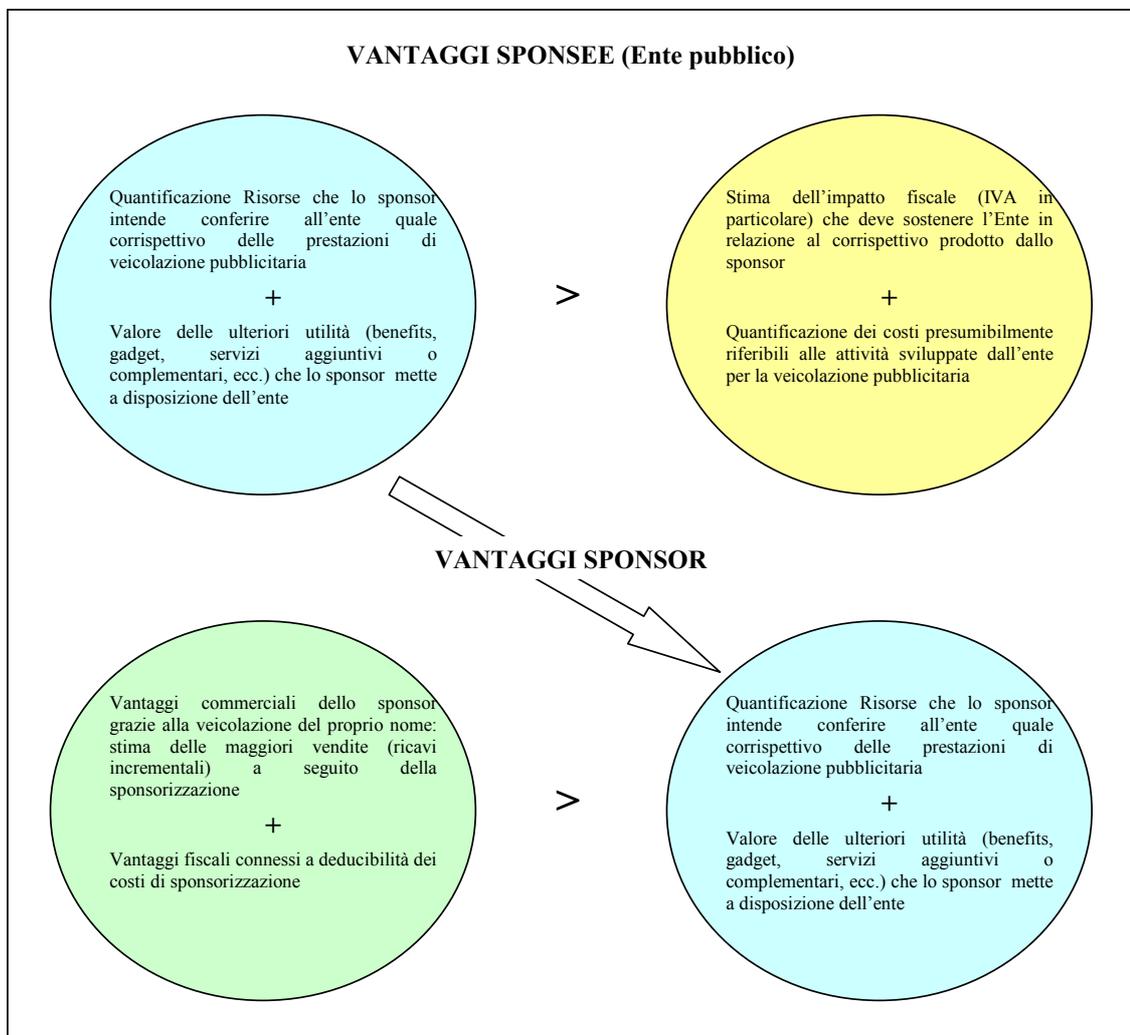
Innanzitutto è necessario premettere che, generalmente, il ruolo svolto da un ente pubblico in un contratto di questo tipo è di tipo "passivo", ovvero agisce in veste di sponsee e si impegna a veicolare il nome o il marchio di un altro soggetto. Questo ruolo prevalente deriva dalle seguenti considerazioni: la visibilità di una pubblica amministrazione è (nel bene e nel male) sempre ampia e si presta, per sua natura, a diffondere una svariata gamma di messaggi. Inoltre la scarsità di risorse che caratterizza le finanze degli enti pubblici non favorisce di certo un ruolo "attivo" ovvero di sponsor vero e proprio (quando un ente pubblico decide di accostare il proprio nome ad una determinata iniziativa, assume la veste di patrocinatore): al contrario, la scelta è quella di ricercare sponsor per acquisire risorse.

Tornando alle prestazioni previste da un contratto di sponsorizzazione, se quella a carico dello sponsee (ente pubblico) è di veicolare il nome, marchio o prodotto dello

sponsor, quest'ultimo si obbliga ad erogare un corrispettivo in denaro oppure assume un obbligazione a conferire un bene o a fornire un servizio (obbligazione di dare o fare).

Il vasto campo di applicabilità del contratto di sponsorizzazione rappresenta sicuramente un elemento fortemente attrattivo per le pubbliche amministrazioni: tutte le aree di attività possono essere potenzialmente interessate dai contratti in questione, con un notevole beneficio in termini di risparmio di risorse; spetta agli amministratori indirizzare tale strumento a favore della collettività di riferimento o degli interessi pubblici perseguiti, "sfruttando" commercialmente la visibilità del proprio ente.

ANALISI ECONOMICA IN UN CONTRATTO DI SPONSORIZZAZIONE



Elaborazione: Studio Ragioneria Pubblica srl

1.3 Sponsorizzazioni e appalti

Le notevoli possibilità applicative delle sponsorizzazioni non devono però indurre a comportamenti fuorvianti da parte degli amministratori: si fa particolare riferimento alla normativa sull'evidenza pubblica nell'assegnazione di determinati incarichi: la recente modifica della Merloni, avvenuta con la legge 166/2002 non deve trarre in inganno. Il nuovo articolo 2, comma 6 della 109 stabilisce infatti che le disposizioni contenute nella legge non si applicano ai contratti di sponsorizzazione di cui all'articolo 119 del TUEL ed all'articolo 43 della legge n. 449/97, ovvero ai contratti a questi ultimi assimilabili, aventi ad oggetto interventi inerenti opere e lavori pubblici, compresi quelli di restauro e manutenzione di beni mobili e delle superfici decorate di beni architettonici; l'unico vincolo sostanziale è la necessaria qualificazione degli esecutori dei lavori (art. 8 della 109/94).

Un parere dell'autorità di vigilanza sui lavori pubblici (circolare n° 24 del 5 dicembre 2001) aveva anticipato la nuova configurazione della legge Merloni, specificando che i contratti di sponsorizzazione che prevedono un obbligo di fare per lo sponsor non potevano essere assoggettati alle procedure di evidenza pubblica in quanto non rientranti nella classificazione giuridica dei contratti passivi: ciò non toglie che, qualora più soggetti siano interessati a stipulare un determinato contratto di sponsorizzazione, l'ente pubblico, nella veste di sponsee, sia tenuto ad individuare la controparte mediante procedura assimilabile all'evidenza pubblica.

In generale, è possibile ritenere che la disciplina contenuta nell'art. 43, l.n. 449/1997 (e ripresa dall'art.119 del TUEL), sia sufficiente a regolare il caso in cui la pubblica amministrazione stipula un contratto di sponsorizzazione caratterizzato da un mero obbligo, per il privato, di corrispondere una somma di denaro. Se, invece, la sponsorizzazione prevede, come prestazione dello *sponsor*, la fornitura di un bene, di un servizio o un *facere*, e più soggetti privati siano interessati alla stipula del contratto, tale disciplina può risultare insufficiente a regolare l'ipotesi concreta, con la conseguente necessità di integrarla facendo ricorso alla normativa comunitaria e nazionale in materia di appalti pubblici, soprattutto per quanto riguarda gli aspetti relativi alla scelta del contraente. A tal proposito si illustra, in allegato alla presente parte, modello di determinazione a contrarre per la stipulazione di contratti di sponsorizzazione.

1.4 La fiscalità nelle sponsorizzazioni

Il trattamento fiscale delle operazioni di sponsorizzazione rappresenta un tema di rilevanza strategica per la conduzione e la riuscita delle relative iniziative. L'argomento può essere affrontato suddividendolo a seconda del tipo di imposizione: diretta o indiretta.

Nel caso dell'imposizione diretta, è opportuno citare l'articolo 74, 2° comma del TUIR: *“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 calare l'interpretazione della norma riportata nel caso in questione, si ribadisce che nella trattazione che segue si ipotizza che l'ente pubblico svolga il ruolo di sponsee (per le motivazioni di tale scelta si rimanda al paragrafo precedente): in questa situazione, l'amministrazione pubblica non è direttamente interessata dalla possibile deducibilità dei costi relativi alle sponsorizzazioni; tuttavia, l'argomento assume una rilevanza strategica quando l'ente si trova in sede di definizione delle prestazioni legate ad un contratto di sponsorizzazione (l'appeal di questa operazione, per lo sponsor, è rappresentato anche dalla possibilità di dedurre i costi connessi). Il nodo della questione è rappresentato dalla categoria nella quale è possibile ricondurre gli oneri di sponsorizzazione: spese di pubblicità ovvero rappresentanza? La risposta a questo dubbio viene dall'ampia giurisprudenza in materia, che non esita a considerare le spese di sponsorizzazione alla stregua delle spese di pubblicità: a conferma di ciò, valga il disposto della risoluzione ministeriale n.9/204 del 17.06.1992, la quale sancisce 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 (o "sponsee"), in base al quale le parti interessate fissano le clausole contrattuali in relazione agli scopi che esse intendono raggiungere”*.

In tema di imposizione indiretta, si rende necessario analizzare le caratteristiche di un contratto di sponsorizzazione alla luce della disciplina relativa all'IVA (D.P.R. 633/72). Nell'ipotesi in cui lo sponsor si impegna a corrispondere una somma in

denaro a fronte dell'obbligo, da parte dell'ente pubblico, di veicolare il nome o il marchio, l'operazione non determina particolari problemi: si tratta di una prestazione di servizio a rilevanza commerciale ed è soggetta all'applicazione dell'IVA (rapporto di debito verso l'erario per l'ente pubblico sponsee e rapporto di credito per lo sponsor).

I problemi interpretativi ed applicativi insorgono quando il contratto di sponsorizzazione prevede obbligazioni di dare o fare da parte dello sponsor. In questi casi, non si dà luogo, da parte dei soggetti coinvolti, ad alcun esborso di denaro: la circostanza può indurre a ritenere esaurito il rapporto con la compensazione delle reciproche prestazioni (lo sponsor fornisce i beni, lo sponsee "veicola" il nome), omettendone la regolarizzazione sul piano fiscale (fatturazione, registrazione, dichiarazione). In effetti, le sponsorizzazioni con obbligo di dare o fare sottendono ad operazioni permutative tra i soggetti coinvolti: queste ultime sono contemplate dalla normativa IVA (D.P.R. 633/72 articolo 11) che sancisce *"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, sono soggette all'imposta separatamente da quelle in corrispondenza delle quali sono effettuate..."* Questa disposizione è sufficiente a sgombrare ogni possibile ipotesi tendente a sottrarre alla disciplina IVA le operazioni di sponsorizzazione. Ad ulteriore conferma è possibile citare il parere dell'Agenzia delle Entrate n°150657 del 23/09/2002 nel quale si ribadisce quanto espresso dal D.P.R.633/72 in relazione al caso specifico di una sponsorizzazione che preveda un rapporto permutativo tra le parti. Infatti, *"sussistendo i presupposti impositivi (soggettivi ed oggettivi) per ognuna delle operazioni considerate, le stesse, ai sensi del citato art. 11 del DPR n. 633/1972, devono essere assoggettate al tributo in maniera separata ed autonoma. Conseguentemente, con riferimento anche a quanto previsto dal citato art. 13 del DPR n. 633/1972, sia il comune che lo sponsor sono tenuti ad emettere fattura, ai sensi dell'art. 21 del citato DPR 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 DPR n. 633/1972"*.

Dal punto di vista fiscale, è poi importante evidenziare l'esistenza di un apposito tributo legato alla veicolazione a fini pubblicitari del logo, del marchio o di altro segno

distintivo dello sponsor: l'imposta sulla pubblicità. In base a quanto disciplinato dall'articolo 5 del D.Lgs. 507 del 15/11/1993, la diffusione di messaggi pubblicitari effettuata attraverso forme di comunicazione visive o acustiche, diverse da quelle assoggettate al diritto sulle pubbliche affissioni, in luoghi pubblici o aperti al pubblico o che sia da tali luoghi percepibile, è soggetta all'imposta sulla pubblicità prevista nello stesso decreto. Ai fini dell'imposizione, si considerano rilevanti i messaggi diffusi nell'esercizio di una attività economica allo scopo di promuovere la domanda di beni o servizi, ovvero finalizzati a migliorare l'immagine del soggetto pubblicizzato. L'articolo 17 dello stesso decreto legislativo non individua tra le possibili esenzioni la sponsorizzazione di attività degli enti locali. È però possibile individuare un vantaggio in termini di riduzione, in quanto la correlazione della sponsorizzazione ad attività od iniziative che vedono il coinvolgimento di un ente pubblico, secondo quanto desumibile dall'articolo 16, permette allo sponsor di pagare l'imposta di pubblicità in forma soggetta alla riduzione del 50% del suo importo complessivo. Poiché tale imposta rappresenta una risorsa in entrata per il comune, gli amministratori di questo ente, quando intendono promuovere un contratto di sponsorizzazione, devono considerare anche i riflessi finanziari della specifica normativa al momento di definire l'entità delle prestazioni a carico di sponsor e sponsee.

Inoltrandosi negli aspetti più pratici di un rapporto di sponsorizzazione, è possibile individuare ulteriori riflessi di natura fiscale. Si fa particolare riferimento al contratto che prevede l'installazione di cartelli pubblicitari, effettuata da uno sponsor, in un'area comunale o provinciale destinata a verde pubblico. Tale condotta rientra nel presupposto impositivo della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, ai sensi dell'art. 38, del D.Lgs. 507/1993, nel caso in cui dette aree appartengono al demanio o al patrimonio indisponibile dei sopraccitati enti. Da ciò ne deriva, per l'amministrazione interessata, un'entrata di natura meramente tributaria quale la Tosap, in luogo del corrispettivo; questa circostanza implica la non rilevanza agli effetti dell'IVA della prestazione a carico dello sponsor e, conseguentemente, non determina neanche la prestazione permutativa, di cui al citato art. 11 del DPR n. 633/1972. Questo trattamento di natura fiscale è desumibile dal parere n° 150657/2002 dell'Agenzia delle entrate e dal parere 606/2003 del Ministero dell'economia e delle finanze.

1.5 La contabilizzazione delle operazioni di sponsorizzazione

La scelta di trattare il tema della contabilizzazione delle sponsorizzazioni dopo il loro regime fiscale è stata dettata dalle implicazioni che le norme tributarie hanno sulla registrazione contabile di tali operazioni. In particolare, la disciplina relativa alle imposte indirette elimina qualsiasi incertezza in merito: i contratti di sponsorizzazione, anche nel caso in cui prevedono un obbligo di dare o fare da parte dello sponsor, devono essere registrate nei documenti contabili dei soggetti coinvolti. D'altra parte, avendo il contratto di sponsorizzazione natura patrimoniale, non si può pensare che abbia un effetto neutro sulla consistenza delle risorse aziendali. Questa considerazione, unita alle implicazioni di natura fiscale, comporta, in ottemperanza ai principi di regolare tenuta delle scritture contabili, l'obbligo di inserire nei bilanci di sponsor e sponsee, gli effetti di tali operazioni.

La necessità di contabilizzare le operazioni di sponsorizzazione non sempre è apparsa evidente, soprattutto quando all'origine vi sono operazioni permutative. Parte della dottrina non condivide la necessità, a carico dei soggetti IVA coinvolti in tali operazioni permutative, della reciproca fatturazione, in quanto, venendo nel caso di specie a mancare un debito d'imposta per il meccanismo della detrazione, non si configurerebbe alcun danno per l'Erario.

A tale orientamento il Ministero delle Finanze ha risposto in senso negativo con la risoluzione n.113/E del 14.7.2000. Secondo il Dicastero, l'omessa fatturazione di un'operazione imponibile ai fini IVA configura sempre violazione sostanziale, anche in mancanza di debito d'imposta per effetto del meccanismo della detrazione. Tale circostanza viene rafforzata dall'assunto che l'omessa fatturazione costituisce violazione potenzialmente idonea ad incidere sui diversi parametri collegati alla determinazione del tributo.

In particolare, con la citata risoluzione l'Amministrazione Finanziaria conferma l'assunto secondo cui, in ipotesi di operazioni permutative non regolarizzate fiscalmente, vengono commesse le seguenti violazioni:

- omessa fatturazione e registrazione da parte di entrambe i soggetti IVA in qualità di prestatori di servizi;

- acquisti di servizi senza emissione di fattura da parte di entrambi i soggetti IVA in qualità di committenti.

Per quanto riguarda la registrazione contabile, è sempre utile fare riferimento alla normativa fiscale. Nel caso delle operazioni permutative, l'obbligazione tributaria si considera sorta al momento in cui è stata effettuata, in ordine temporale, la seconda prestazione, costituendo questa il corrispettivo della prima (come peraltro ribadito dal Ministero delle Finanze con la risoluzione ministeriale n° 75/E del 26.5.2000).

Poiché nel caso di operazioni permutative manca il corrispettivo, la base imponibile è costituita dal *valore normale* dei beni e servizi che formano oggetto di ciascuna di esse, secondo quanto previsto dall'art. 13, 2° comma, lett. d), D.P.R. n.633/72. Ai fini della vigente normativa IVA infatti, *“per valore normale dei beni e dei servizi si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per beni o servizi della stessa specie o similari in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui è stata effettuata l'operazione o nel tempo e nel luogo più prossimi. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe dell'impresa che ha fornito i beni o i servizi...”* (art. 14, 3° e 4° comma, D.P.R. n.633/72). Anche la disciplina relativa all'imposizione diretta prevede la realizzazione di corrispettivi in natura: come per la disciplina relativa all'IVA, si fa riferimento al valore normale dei beni interessati dallo scambio, riportando come definizione quella citata in precedenza (D.P.R. 917/86, articolo 9, 2° e 3° comma).

In relazione agli aspetti pratici legati ai tempi e modi in cui registrare le operazioni di sponsorizzazione nei documenti di contabilità dell'ente pubblico, si rimanda ai casi didattici illustrati nella seconda parte del documento. Si anticipa che, in considerazione delle profonde differenze che contraddistinguono i sistemi contabili adottati (contabilità finanziaria e contabilità economico patrimoniale), le tecniche di registrazione presentano aspetti molto dissimili.

2ª parte

Casi didattici -

Le operazioni di sponsorizzazione rappresentano, per le pubbliche amministrazioni, uno strumento innovativo di reperimento di risorse: queste ultime possono essere rappresentate da un'erogazione in denaro, dalla consegna di un bene o da un'obbligazione a fare (prestazione di servizio) da parte dello sponsor.

Se tali operazioni presentano di per se elementi fortemente innovativi, altrettanto è possibile affermare della loro registrazione nei documenti contabili degli enti.

Il punto fermo è rappresentato dall'obbligo della loro registrazione: un'operazione di sponsorizzazione è soggetta ad imposizione indiretta (applicazione IVA) anche quando è costituita da un rapporto permutativo tra le controparti interessate. Queste ultime sono obbligate ad emettere fattura per la prestazione erogata.

L'obbligo di rilevazione contabile delle operazioni di sponsorizzazione non discende unicamente dalla normativa fiscale: i principi di veridicità, correttezza e chiarezza nella predisposizione dei bilanci richiedono che questa tipologia di operazioni venga evidenziata ed adeguatamente valorizzata.

Il presente documento didattico ha l'obiettivo di illustrare, attraverso semplici esempi, le diverse modalità di registrazione degli accadimenti legati alla sponsorizzazione, a seconda della tipologia di operazione, del momento di esecuzione e del sistema di contabilità adottato.

Caso 1 - EROGAZIONE IN DENARO – BILANCIO DI PREVISIONE – CONTABILITA' FINANZIARIA

Caso 2 - FORNITURA BENI – BILANCIO DI PREVISIONE – CONTABILITA' FINANZIARIA

Caso 3 - PRESTAZIONE DI SERVIZI – BILANCIO DI PREVISIONE – CONTABILITA' FINANZIARIA

Caso 4 - EROGAZIONE IN DENARO – VARIAZIONE DI BILANCIO – CONTABILITA' FINANZIARIA

Caso 5 - FORNITURA BENI – VARIAZIONE DI BILANCIO – CONTABILITA' FINANZIARIA

Caso 6 - PRESTAZIONE DI SERVIZI – VARIAZIONE DI BILANCIO – CONTABILITA' FINANZIARIA

Casi 1 / 4 - EROGAZIONE IN DENARO – CONTABILITA' ECONOMICO PATRIMONIALE

Casi 2 / 5 - FORNITURA DI BENI – CONTABILITA' ECONOMICO PATRIMONIALE

Casi 3 / 6 - PRESTAZIONE DI SERVIZI – CONTABILITA' ECONOMICO PATRIMONIALE

CASO 1
EROGAZIONE IN DENARO – BILANCIO DI PREVISIONE – CONTABILITA' FINANZIARIA

IPOSTESI DI BASE:

- ❖ Ruolo ente pubblico: SPONSEE
- ❖ Ruolo controparte (impresa privata o altra istituzione): SPONSOR
- ❖ Prestazione a carico dello sponsee: veicolare il nome e /o l'immagine dello sponsor e/o dei suoi prodotti
- ❖ Prestazione a carico dello sponsor: **erogazione in denaro**
- ❖ Momento della sponsorizzazione: anno n
- ❖ Momento della contabilizzazione: **anno n – 1** (predisposizione bilancio di previsione anno n)

Schema sintetico bilancio di previsione

ENTRATE		SPESE	
Titolo I - Entrate tributarie		Titolo I - Spese Correnti	
Titolo II - Entrate da Trasferimenti		Titolo II - Spese in c/capitale	
Titolo III - Entrate extratributarie		Titolo III - Spese rimborso prestiti	
Categoria 5: Proventi diversi			
Risorsa .. : Proventi da sponsorizzazione	10	Titolo IV – Spese c/terzi	
Capitolo: corrispettivo sponsorizzazione ditta XY	10		
Titolo IV – Entrate c/capitale ..			
Titolo V – Entrate da acc prestiti			
Titolo VI – Entrate c/terzi			
TOTALE ENTRATE	1000	TOTALE SPESE	1000

In questo caso il provento da sponsorizzazione costituisce un'entrata non vincolata che finanzia indistintamente la spesa.

Al momento della registrazione del contratto di sponsorizzazione, è possibile accertare l'entrata mentre la riscossione avviene al momento del versamento della somma presso il tesoriere dell'ente

CASO 2
FORNITURA BENI – BILANCIO DI PREVISIONE – CONTABILITA' FINANZIARIA

IPOTESI DI BASE:

- ❖ Ruolo ente pubblico: SPONSEE
- ❖ Ruolo controparte (impresa privata o altra istituzione): SPONSOR
- ❖ Prestazione a carico dello sponsee: veicolare il nome e/o l'immagine dello sponsor e/o dei suoi prodotti
- ❖ Prestazione a carico dello sponsor: **fornitura beni**
- ❖ Momento della sponsorizzazione: anno n
- ❖ Momento della contabilizzazione: **anno n – 1** (predisposizione bilancio di previsione anno n)

Schema sintetico bilancio di previsione

ENTRATE		SPESE	
Titolo I - Entrate tributarie		Titolo I - Spese Correnti	
Titolo II - Entrate da Trasferimenti		Titolo II - Spese in c/capitale	
		Funzione: ...	
Titolo III - Entrate extratributarie		Servizio: ...	
Categoria 5: Proventi diversi		Intervento 05: acquisizione beni mobili da sponsorizzazioni	10
Risorsa .. : Proventi da sponsorizzazione	10	Titolo III - Rimborso prestiti	
Capitolo: controvalore beni sponsorizzazione ditta XY	10		
Titolo IV – Entrate c/capitale ..		Titolo IV – Spese c/terzi	
Titolo V – Entrate da acc prestiti			
Titolo VI – Entrate c/terzi			
TOTALE ENTRATE	1000	TOTALE SPESE	1000

Il provento della sponsorizzazione, rappresentato da un bene mobile (ex. automobile) deve essere inserito nel bilancio di previsione tra le spese in c/capitale. Il suo controvalore monetario deve essere inserito tra le entrate extratributarie (eventualmente tra le entrate in c/capitale visto che rappresenta il valore di un bene patrimoniale).

Impegno del capitolo di spesa e accertamento dell'entrata possono avvenire al momento della registrazione del contratto di sponsorizzazione, mentre il mandato a chiusura di reversale (che determina la riscossione dell'entrata) deve avvenire quando il bene entra nella disponibilità dell'ente (nel caso dell'automobile, con l'iscrizione al P.R.A.) e la sponsorizzazione è avvenuta.

CASO 3
PRESTAZIONE DI SERVIZI – BILANCIO DI PREVISIONE – CONTABILITA' FINANZIARIA

IPOTESI DI BASE:

- ❖ Ruolo ente pubblico: SPONSEE
- ❖ Ruolo controparte (impresa privata o altra istituzione): SPONSOR
- ❖ Prestazione a carico dello sponsee: veicolare il nome e/o l'immagine dello sponsor e/o dei suoi prodotti
- ❖ Prestazione a carico dello sponsor: **prestazione di servizi**
- ❖ Momento della sponsorizzazione: anno n
- ❖ Momento della contabilizzazione: **anno n – 1** (predisposizione bilancio di previsione anno n)

Schema sintetico bilancio di previsione

ENTRATE		SPESE	
Titolo I - Entrate tributarie		Titolo I - Spese Correnti	
		Funzione: ...	
Titolo II - Entrate da Trasferimenti		Servizio: ...	
		Intervento 03: prestazione di servizi	10
		Capitolo XY: prestazione di servizi da sponsorizzazioni	10
Titolo III - Entrate extratributarie			
Categoria 5: Proventi diversi			
Risorsa .. : Proventi da sponsorizzazione	10	Titolo II - Spese in c/capitale	
Capitolo: controvalore prestazione sponsorizzazione ditta XY	10		
Titolo IV – Entrate c/capitale ..		Titolo III - Rimborso prestiti	
Titolo V – Entrate da acc prestiti		Titolo IV – Spese c/terzi	
Titolo VI – Entrate c/terzi			
TOTALE ENTRATE	1000	TOTALE SPESE	1000

Il provento della sponsorizzazione, rappresentato da una prestazione di servizi da parte dello sponsor (ex. taglio dell'erba) deve essere inserito nel bilancio di previsione tra le spese correnti, sotto la funzione/servizio di diretta competenza. Il controvalore monetario della prestazione deve essere inserito tra le entrate, nella risorsa/capitolo destinata alle sponsorizzazioni.

Impegno del capitolo di spesa e accertamento dell'entrata possono avvenire al momento della registrazione del contratto di sponsorizzazione, mentre il mandato a chiusura di reversale (che determina la riscossione dell'entrata) deve avvenire quando la prestazione (taglio dell'erba) è stata eseguita conformemente agli accordi (e "certificata" dal responsabile dell'ente) e la sponsorizzazione è avvenuta.

CASO 4
EROGAZIONE IN DENARO – VARIAZIONE DI BILANCIO – CONTABILITA' FINANZIARIA

IPOTESI DI BASE:

- ❖ Ruolo ente pubblico: SPONSEE
- ❖ Ruolo controparte (impresa privata o altra istituzione): SPONSOR
- ❖ Prestazione a carico dello sponsee: veicolare il nome e/o l'immagine dello sponsor e/o dei suoi prodotti
- ❖ Prestazione a carico dello sponsor: **erogazione in denaro**
- ❖ Momento della sponsorizzazione: anno n
- ❖ Momento della contabilizzazione: **anno n** (variazione al bilancio di previsione anno n)

Schema sintetico bilancio di previsione

ENTRATE		SPESE	
Titolo I - Entrate tributarie		Titolo I - Spese Correnti	
Titolo II - Entrate da Trasferimenti		Titolo II - Spese in c/capitale	
Titolo III - Entrate extratributarie		Titolo III - Rimborso prestiti	
Titolo IV – Entrate c/capitale ..		Titolo IV – Spese c/terzi	
Titolo V – Entrate da acc prestiti			
Titolo VI – Entrate c/terzi			
TOTALE ENTRATE	1000	TOTALE SPESE	1000

Schema sintetico bilancio di previsione (dopo variazione)

ENTRATE		SPESE	
Titolo I - Entrate tributarie		Titolo I - Spese Correnti	
Titolo II - Entrate da Trasferimenti		Titolo II - Spese in c/capitale	
Titolo III - Entrate extratributarie		Titolo III - Rimborso prestiti	
Categoria 5: Proventi diversi			
Risorsa .. : Proventi da sponsorizzazione	10	Titolo IV – Spese c/terzi	
Capitolo ...: corrispettivo sponsorizzazione ditta XY	10		
Titolo IV – Entrate c/capitale ..			
Titolo V – Entrate da acc prestiti			
Titolo VI – Entrate c/terzi			
TOTALE ENTRATE	1010	TOTALE SPESE	1010

La sponsorizzazione (erogazione in denaro da parte dello sponsor) avviene nell'anno n e non era stata prevista nel bilancio di previsione; questo determina una variazione di bilancio che inserisce tra le entrate (vedi caso 1) la somma corrisposta dallo sponsor. La maggiore disponibilità finanziaria aumenta la capacità di spesa dell'ente (da 1000 a 1010).

Movimentazione dei capitoli come nel caso 1.

CASO 5
FORNITURA BENI – VARIAZIONE DI BILANCIO – CONTABILITA' FINANZIARIA

IPOTESI DI BASE:

- ❖ Ruolo ente pubblico: SPONSEE
- ❖ Ruolo controparte (impresa privata o altra istituzione): SPONSOR
- ❖ Prestazione a carico dello sponsee: veicolare il nome e/o l'immagine dello sponsor e/o dei suoi prodotti
- ❖ Prestazione a carico dello sponsor: **conferimento beni**
- ❖ Momento della sponsorizzazione: anno n
- ❖ Momento della contabilizzazione: **anno n** (variazione al bilancio di previsione anno n)

Schema sintetico bilancio di previsione

ENTRATE		SPESE	
Titolo I - Entrate tributarie		Titolo I - Spese Correnti	
Titolo II - Entrate da Trasferimenti		Titolo II - Spese in c/capitale	
		Funzione: ...	
Titolo III - Entrate extratributarie		Servizio: ...	
		Intervento 05: acquisizione beni mobili	20
Titolo IV – Entrate c/capitale ..		Capitolo XY: acquisizione beni α e β	20
Titolo V – Entrate da acc prestiti		Titolo III - Rimborso prestiti	
Titolo VI – Entrate c/terzi		Titolo IV – Spese c/terzi	
TOTALE ENTRATE	1000	TOTALE SPESE	1000

Schema sintetico bilancio di previsione (dopo variazione)

ENTRATE		SPESE	
Titolo I - Entrate tributarie		Titolo I - Spese Correnti	
Titolo II - Entrate da Trasferimenti		Titolo II - Spese in c/capitale	
		Funzione: ...	
Titolo III - Entrate extratributarie		Servizio: ...	
Categoria 5: Proventi diversi		Intervento 05: acquisizione beni mobili	20
Risorsa .. : Proventi da sponsorizzazione	10	Capitolo XY: acquisizione bene α	10
Capitolo ...: controvalore bene β sponsorizzazione ditta XY	10	Capitolo YZ: acquisizione bene β da sponsorizzazione	10
Titolo IV – Entrate c/capitale ..			
		Titolo III - Rimborso prestiti	
Titolo V – Entrate da acc prestiti			
		Titolo IV – Spese c/terzi	
Titolo VI – Entrate c/terzi			
TOTALE ENTRATE	1010	TOTALE SPESE	1010

continua

CASO 5 - continua

La sponsorizzazione (conferimento del bene β da parte dello sponsor) avviene nell'anno n e non era stata prevista nel bilancio di previsione (il bene β oggetto di conferimento doveva essere acquistato dall'ente); l'operazione deve essere contabilizzata attraverso una variazione di bilancio: l'iter consigliato è quello di creare un nuovo capitolo di spesa (nell'esempio YZ) dove inserire l'acquisizione del bene conferito dallo sponsor; il precedente capitolo di spesa (XY) viene ridotto dell'ammontare corrispondente al bene conferito. Dal lato delle entrate occorre rilevare il controvalore del bene conferito in base all'operazione di sponsorizzazione: è necessario creare apposito capitolo di entrata (nel titolo relativo alle entrate extratributarie o in c/capitale) al fine di accogliere tale valore. Quest'ultima operazione determina un incremento delle risorse a disposizione dell'ente che possono finanziare ulteriori spese (il totale delle entrate e delle spese dopo la variazione pareggia a 1010 rispetto al valore di 1000 del bilancio di previsione ante variazione).

L'espletamento dell'operazione di sponsorizzazione, una volta effettuata la variazione, dà luogo ad una movimentazione dei capitoli come nel caso 2.

CASO 6
PRESTAZIONE DI SERVIZI – VARIAZIONE DI BILANCIO – CONTABILITA' FINANZIARIA

IPOSTESI DI BASE:

- ❖ Ruolo ente pubblico: SPONSEE
- ❖ Ruolo controparte (impresa privata o altra istituzione): SPONSOR
- ❖ Prestazione a carico dello sponsee: veicolare il nome e/o l'immagine dello sponsor e/o dei suoi prodotti
- ❖ Prestazione a carico dello sponsor: **prestazione di servizi**
- ❖ Momento della sponsorizzazione: anno n
- ❖ Momento della contabilizzazione: **anno n** (variazione al bilancio di previsione anno n)

Schema sintetico bilancio di previsione

ENTRATE		SPESE	
Titolo I - Entrate tributarie		Titolo I - Spese Correnti	
		Funzione: ...	
Titolo II - Entrate da Trasferimenti		Servizio: ...	
		Intervento 03: prestazione di servizi	10
		Capitolo XY: prestazione di servizi alfa	10
Titolo III - Entrate extratributarie			
Titolo IV – Entrate c/capitale ..		Titolo II - Spese in c/capitale	
Titolo V – Entrate da acc prestiti		Titolo III - Rimborso prestiti	
Titolo VI – Entrate c/terzi		Titolo IV – Spese c/terzi	
TOTALE ENTRATE	1000	TOTALE SPESE	1000

Schema sintetico bilancio di previsione (dopo variazione)

ENTRATE		SPESE	
Titolo I - Entrate tributarie		Titolo I - Spese Correnti	
		Funzione: ...	
Titolo II - Entrate da Trasferimenti		Servizio: ...	
		Intervento 03: prestazione di servizi	10
Titolo III - Entrate extratributarie		Capitolo XY: prestazione di servizi alfa	-
Categoria 5: Proventi diversi		Capitolo YZ: prestazione del servizio alfa da sponsorizzazione	10
Risorsa .. : Proventi da sponsorizzazione	10		
Capitolo ...: controvalore bene β sponsorizzazione ditta XY	10	Titolo II - Spese in c/capitale	
Titolo IV – Entrate c/capitale ..		Titolo III - Rimborso prestiti	
Titolo V – Entrate da acc prestiti		Titolo IV – Spese c/terzi	
Titolo VI – Entrate c/terzi			
TOTALE ENTRATE	1010	TOTALE SPESE	1010

continua

CASO 6 - continua

Il contratto di sponsorizzazione prevede che lo sponsor, nell'anno in corso, si impegni ad erogare la prestazione alfa (precedentemente a carico dell'ente) come corrispettivo del rapporto con l'ente. L'operazione deve essere contabilizzata attraverso una variazione di bilancio: è possibile creare un nuovo capitolo di spesa (nell'esempio YZ) nello stesso titolo – funzione – servizio – intervento, dove specificare che la prestazione si inserisce in un'operazione di sponsorizzazione; in questo modo, il precedente capitolo (XY) viene stornato e portato a 0. (NB tale operazione è opzionale: è possibile mantenere il precedente capitolo e specificare nella descrizione dell'impegno che la prestazione si inserisce in un'operazione di sponsorizzazione). Dal lato delle entrate occorre rilevare il controvalore della prestazione erogata dallo sponsor: è necessario creare apposito capitolo di entrata (nel titolo relativo alle entrate extratributarie) al fine di accogliere tale valore. Quest'ultima operazione determina un incremento delle risorse a disposizione dell'ente che possono finanziare ulteriori spese (il totale delle entrate e delle spese dopo la variazione pareggia a 1010 rispetto al valore di 1000 del bilancio di previsione ante variazione).

L'espletamento dell'operazione di sponsorizzazione, una volta effettuata la variazione, dà luogo ad una movimentazione dei capitoli come nel caso 3.

CASI 1 - 4
EROGAZIONE IN DENARO – CONTABILITA' ECONOMICO PATRIMONIALE

IPOSTESI DI BASE:

- ❖ Ruolo ente pubblico: SPONSEE
- ❖ Ruolo controparte (impresa privata o altra istituzione): SPONSOR
- ❖ Prestazione a carico dello sponsee: veicolare il nome e /o l'immagine dello sponsor e/o dei suoi prodotti
- ❖ Prestazione a carico dello sponsor: **erogazione in denaro**

L'emissione della fattura da parte dell'ente per lo svolgimento dell'attività di veicolazione del nome e /o dei prodotti dello sponsor da luogo all'emissione della fattura; l'operazione prevede la seguente scrittura:

Crediti da sponsorizzazioni	a		≠		120
				- Proventi da sponsorizzazioni	100
				- Debiti per IVA	20

Stato Patrimoniale	
Crediti da sponsorizzazioni +120	Debiti per IVA +20

Conto economico	
	Proventi da sponsorizzazioni +100

Il versamento della somma, da parte dello sponsor, al tesoriere, determina la chiusura dell'operazione.

La scrittura è la seguente:

Cassa	a				120
				Crediti da sponsorizzazioni	

Stato Patrimoniale	
Crediti da sponsorizzazioni -120	
Cassa +120	

Conto economico	

CASO 2 - 5
FORNITURA DI BENI – CONTABILITA' ECONOMICO PATRIMONIALE

IPOSTESI DI BASE:

- ❖ Ruolo ente pubblico: SPONSEE
- ❖ Ruolo controparte (impresa privata o altra istituzione): SPONSOR
- ❖ Prestazione a carico dello sponsee: veicolare il nome e /o l'immagine dello sponsor e/o dei suoi prodotti
- ❖ Prestazione a carico dello sponsor: **fornitura di beni**

L'emissione della fattura da parte dell'ente per lo svolgimento dell'attività di veicolazione del nome e /o dei prodotti dello sponsor da luogo all'emissione della fattura;
 l'operazione prevede la seguente scrittura:

Crediti vs cliente alfa per sponsorizzazione	a	≠	120
		- Proventi da sponsorizzazioni	100
		- Debiti per IVA	20

Stato Patrimoniale

Crediti vs cliente alfa per sponsorizzazione	+120	Debiti per IVA	+20
--	------	----------------	-----

Conto economico

Proventi da sponsorizzazioni	+100
------------------------------	------

L'emissione della fattura e la consegna del bene da parte dello sponsor determina la chiusura dell'operazione.

La scrittura è la seguente:

	≠	a	Crediti vs cliente alfa per sponsorizzazione	120
			- Immobilizzazioni materiali	100
			- Crediti per IVA	20

Stato Patrimoniale

Crediti vs cliente alfa per sponsorizzazione	-120	Immobilizzazioni materiali	+100
		Crediti per IVA*	+20

Conto economico

--	--

* nel caso non sia previsto lo scorporo dell'IVA, le immobilizzazioni materiali si incrementeranno per un valore pari a 120

CASO 3 - 6
PRESTAZIONE DI SERVIZI – CONTABILITA' ECONOMICO PATRIMONIALE

IPOSTESI DI BASE:

- ❖ Ruolo ente pubblico: SPONSEE
- ❖ Ruolo controparte (impresa privata o altra istituzione): SPONSOR
- ❖ Prestazione a carico dello sponsee: veicolare il nome e /o l'immagine dello sponsor e/o dei suoi prodotti
- ❖ Prestazione a carico dello sponsor: **prestazione di servizi**

L'emissione della fattura da parte dell'ente per lo svolgimento dell'attività di veicolazione del nome e /o dei prodotti dello sponsor dà luogo all'emissione della fattura; l'operazione prevede la seguente scrittura:

Crediti vs cliente alfa per sponsorizzazione	a		≠		120
				- Proventi da sponsorizzazioni	100
				- Debiti per IVA	20

Stato Patrimoniale		Conto economico	
Crediti vs cliente alfa per sponsorizzazione	+120	Debiti per IVA	+20
			Proventi da sponsorizzazioni
			+100

L'espletamento della prestazione di servizi e l'emissione della relativa fattura da parte dello sponsor determina la chiusura dell'operazione. La scrittura è la seguente:

	≠		a	Crediti vs cliente alfa per sponsorizzazione	120
				- Prestazione di servizi	100
				- Crediti per IVA	20

Stato Patrimoniale		Conto economico	
Crediti vs cliente alfa per sponsorizzazione i	-120	Prestazione di servizi	100
Crediti per IVA	+20		