

Parteneri:

Gabriel Biriş
Gelu Goran*
Mihai Nuşcă
Sorin Aungurenci
Teodora Moţatu
Anca Iulia Zegrean
Oana Olteanu

* Membru al Baroului din New York

GHID PRIVIND SPONSORIZAREA ŞI FACILITĂŢILE SALE FISCALE

A. DESPRE SPONSORIZARE

1. Ce este sponsorizarea şi prin ce acte este reglementată?

Contractul de sponsorizare este un contract ce are ca obiect transferul dreptului de proprietate asupra unor bunuri materiale sau mijloace financiare pentru susţinerea unor activităţi non-profit (e.g. activităţi culturale, artistice, filantropice, sportive etc.) desfăşurate de către beneficiarul sponsorizării.

Cu titlu exemplificativ, un contract de sponsorizare poate avea ca obiect acordarea unei sume de bani de la o societate comercială către un ONG care se ocupă cu protecţia animalelor străzii, societatea putând acorda suma cu titlu de sponsorizare pentru a susţine activitatea ONG-ului în general sau pentru o acţiune specifică ONG-ului (e.g. o campanie de sterilizare a animalelor).

Sponsorizarea este reglementată în principal prin două acte normative:

- Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea („**Legea sponsorizării**”);
- Codul Fiscal.

Acestea nu sunt singurele acte normative care vizează sponsorizarea, însă sunt cele mai importante.

2. Sponsorii şi beneficiarii sponsorizării

Cine poate acorda sponsorizări?

- orice persoana fizică sau juridică din România sau din străinătate;
- cu anumite restricţii, instituţiile şi autorităţile publice, societăţile comerciale cu capital majoritar de stat şi regiile autonome.

Trebuie precizat că, persoanele fizice care obţin venituri din activităţi independente şi microîntreprinderile nu mai pot beneficia de facilităţi în ipoteza în care aleg să acorde sponsorizări.

Cine poate beneficia de sponsorizări?

- Persoane juridice fără scop lucrativ (e.g. asociaţii, fundaţii, ONG-uri), care desfăşoară o activitate în domeniile: cultural, artistic, educativ, învăţământ, ştiinţific, umanitar, religios, filantropic, sportiv, protecţia drepturilor omului, medico-sanitar, asistenţă şi servicii sociale, protecţia mediului, social şi comunitar, reprezentare a asociaţiilor profesionale, întreţinere, restaurare, conservare şi punere în valoare a monumentelor istorice;
- Instituţiile şi autorităţile publice, inclusiv organele de specialitate ale administraţiei publice, pentru activităţile menţionate la punctul precedent;

- Emisiuni, programe de televiziune sau radiodifuziune, precum și cărți ori publicații din domeniile prevăzute la primul punct;
- Persoane fizice române ale căror activități din domeniile menționate la primul punct sunt recunoscute de persoane juridice fără scop lucrativ sau instituții publice.

3. Condiții ale contractului de sponsorizare

- **Contractul de sponsorizare trebuie încheiat în formă scrisă** – nu este cerută forma autentică (încheierea contractului la notar);
- Contractul trebuie să specifice obiectul, valoarea și durata sponsorizării, precum și drepturile și obligațiile părților. Trebuie ținut cont de faptul că valoarea sponsorizării se determină în conformitate cu prevederile legale (conform Instrucțiunilor pentru aplicarea Legii sponsorizării);
- Persoanele fizice și juridice nu pot efectua activități de sponsorizare din sursele obținute de la buget.

4. Care sunt beneficiile sponsorizării?

- Sponsorul și beneficiarul sponsorizării au dreptul să aducă la cunoștință publicului sponsorizarea prin promovarea numelui, a mărcii sau a imaginii sponsorului, sponsorizarea fiind adusă la cunoștința publicului, în mod gratuit, de către beneficiarul sponsorizării;
- Sponsorul beneficiază de credit fiscal aferent sponsorizării efectuate, în condițiile prevăzute de Codul fiscal și în limitele impuse de Legea sponsorizării.

5. Limitările contractului de sponsorizare

- În cadrul activităților de sponsorizare se interzice ca sponsorul sau beneficiarul să efectueze reclamă sau publicitate comercială, anterioară, concomitentă sau ulterioară în favoarea acestora sau a altor persoane;
- **Sponsorul nu trebuie să urmărească să direcționeze / influențeze activitatea beneficiarului;**
- **Facilitățile prevăzute în Legea sponsorizării nu se acordă în cazul:**
 - sponsorizării reciproce între persoane fizice sau juridice;
 - sponsorizării efectuate de către rude ori afini până la gradul al patrulea inclusiv;
 - **sponsorizării unei persoane juridice fără scop lucrativ de către o altă persoană juridică care conduce sau controlează direct persoana juridică sponsorizată;**
 - Nu beneficiază de facilitățile prevăzute de lege sponsorul care, în mod direct sau indirect, urmărește să direcționeze activitatea beneficiarului.

B. FACILITĂȚILE FISCALE AFERENTE SPONSORIZĂRILOR

Pe lângă aducerea la cunoștința publicului a sponsorizării, ce poate spori prestigiul și imaginea sponsorului, un alt beneficiu foarte important al sponsorizării îl reprezintă facilitatea fiscală de care beneficiază sponsorul, anume posibilitatea de a scădea din impozitul pe profit o sumă egală valorii sponsorizărilor acordate, în limitele prevăzute de lege.

1. Care este tratamentul fiscal general aplicabil sponsorizării?

Trebuie avut în vedere că această cheltuială cu sponsorizarea **NU este o cheltuială deductibilă** la calculul impozitului pe profit.

În schimb, sponsorul are dreptul să scadă sumele aferente sponsorizărilor acordate din impozitul pe profit datorat la nivelul valorii minime dintre următoarele:

- valoarea calculată prin aplicarea a 0,75% la cifra de afaceri;
- valoarea reprezentând 20% din impozitul pe profit datorat.

Astfel, deși cheltuiala cu sponsorizarea nu este o cheltuială deductibilă, **sponsorizarea este mult mai eficientă din punct de vedere fiscal decât o cheltuială deductibilă**, unde valoarea sponsorizării poate fi scăzută integral din impozitul pe profit datorat, cu respectarea limitelor mai sus menționate.

În cazul sponsorizărilor efectuate către entități persoane juridice fără scop lucrativ, inclusiv unități de cult, creditul fiscal se acordă doar dacă beneficiarul sponsorizării este înscris, la data încheierii contractului, în Registrul entităților/unităților de cult.

Societățile care efectuează sponsorizări au obligația de a depune declarația informativă privind beneficiarii sponsorizărilor, aferentă anului în care au înregistrat cheltuielile respective (Declarația 107).

Pentru o mai ușoară înțelegere a modului cum se aplică creditul fiscal și eficiența acestuia, comparativ cu o cheltuială deductibilă, prezentăm mai jos un scurt exemplu:

Cheltuială deductibilă	Credit fiscal
Venit = 100.000 lei	Venit = 100.000 lei
Cheltuială deductibilă = 750 lei	Cheltuială deductibilă = 0 lei
Bază impozabilă = 99.250 lei	Bază impozabilă = 100.000 lei
Impozit pe profit = 15.880 lei	Impozit pe profit anterior aplicării creditului fiscal = 16.000 lei
	Credit fiscal sponsorizare = 750 lei
	Impozit pe profit de plată = 15.250 lei

2. Sponsorizarea prin intermediul formularului 177

Până în 2022, sumele care nu erau scăzute din impozitul pe profit (depășeau pragurile stabilite de lege), se reportau în următorii 7 ani consecutivi. **Începând cu 2022, sumele acordate cu titlu de sponsorizare începând cu acest an nu se mai reportează. Astfel, în măsura în care sponsorizarea depășește pragul stabilit de lege aceasta nu mai poate fi scăzută din impozitul pe profit în anii următori!**

În contextul eliminării posibilității de a reporta sumele care nu erau scăzute din impozitul pe profit (depășeau pragurile stabilite de lege), Codul fiscal s-a completat cu prevederi noi care să permită maximizarea sponsorizărilor până la pragul stabilit de lege.

Prevederile actuale acordă posibilitatea contribuabililor plătitori de impozit pe profit să dispună redirectionarea impozitului pe profit până la limita superioară a pragului până la momentul **depunerii declarației de impozit pe profit**.

Astfel, după încheierea anului financiar, în măsura în care până la acel moment contribuabilul nu a acordat sponsorizări până la valoarea maximă pentru care putea să beneficieze de credit fiscal, contribuabilul va putea după acest moment să încheie contracte de sponsorizare, mecenat sau burse private, prin care va susține beneficiarul cu sume până la valoarea limita maximă a creditului fiscal din anul finalizat.

Suma aferentă sponsorizării va fi plătită de către organul fiscal beneficiarului sponsorizării. În acest sens contribuabilul care acordă sponsorizarea completează și depune formularul 177. Practic, formularul 177 permite acordarea unor sponsorizări adiționale, până la limita maximă a creditului fiscal dintr-un anumit an.

Din 2024 termenul de depunere a formularului 177 este același cu cel al depunerii declarației anuale de impozit pe profit.

Deși procedura aprobată prin Ordinul nr. 3562/2024 menționează o **redirecționare** a impozitului pe profit / impozitului pe venit, care poate aminti de redirectionarea a 3,5% din impozitul pe venit, această redirectionare (în fapt o decontare pentru o sponsorizare) se face în contextul prevederilor privind acordarea de sponsorizări, burse și efectuarea de acte de mecenat. **Prin urmare, regulile art. 25 alin. (4) lit. i) din Codul fiscal și dispozițiile legale privind valabilitatea sponsorizărilor vor trebui urmate.**

Așadar, pentru a putea beneficia de credit fiscal aferent unei sponsorizări declarate prin formularul 177 (mai exact pentru valabilitatea redirectionării impozitului pe profit pentru efectuarea de sponsorizări), va fi necesară încheierea unui contract de sponsorizare și bineînțeles respectarea tuturor celorlalte reguli stabilite de Codul fiscal pentru a putea aplica creditul fiscal.

În cazul sponsorizărilor efectuate către entități persoane juridice fără scop lucrativ, inclusiv unități de cult, creditul fiscal se acordă doar dacă beneficiarul sponsorizării este înscris, la data încheierii contractului, în Registrul entităților/unităților de cult.

3. Facilitățile fiscale în cazul aplicării IMCA

Contribuabilii care au obligația de a plăti impozitul minim pe cifra de afaceri („IMCA”) pot să facă sponsorizări și să beneficieze de facilitățile fiscale în materie de sponsorizare.

În acest sens, precizăm că la art. 18¹ alin. (10) din Codul fiscal este prevăzut în mod explicit că:

*„(10) **Contribuabilii care efectuează sponsorizări și/sau acte de mecenat, potrivit prevederilor Legii nr. 32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările și completările ulterioare, ale Legii bibliotecilor nr. 334/2002, republicată, cu modificările și completările ulterioare, scad sumele aferente din impozitul minim datorat la nivelul valorii minime dintre următoarele:***

a) valoarea calculată prin aplicarea a 0,75% la cifra de afaceri; pentru situațiile în care reglementările contabile aplicabile nu definesc indicatorul cifra de afaceri, această limită se determină potrivit normelor;

b) valoarea reprezentând 20% din impozitul pe profit.

(11) În scopul aplicării alin. (10), în cazul sponsorizărilor efectuate către entități persoane juridice fără scop lucrativ, inclusiv unități de cult, **sumele aferente acestora se scad din impozitul pe minim datorat, în limitele prevăzute de prezentul alineat, doar dacă beneficiarul sponsorizării este înscris, la data încheierii contractului, în Registrul entităților/unităților de cult pentru care se acordă deduceri fiscale, potrivit art. 25 alin. (4¹).**”

Prin urmare, contribuabilii pot în continuare să beneficieze de facilitățile fiscale aferente sponsorizărilor și dacă aceștia devin plătitori de IMCA, sponsorii având posibilitatea de a aplica creditul fiscal la IMCA.

Prin Hotărârea de guvern nr. 1393/2024 au fost introduse în Normele metodologice pentru aplicarea art. 18¹ din Codul fiscal diferite exemple ce ilustrează în mod explicit modul cum este scăzut din IMCA datorat creditul fiscal aferent sponsorizărilor efectuate.

Astfel, în Normele metodologice regăsim următorul exemplu, pe care îl redăm mai jos, pe scurt:

„Având în vedere faptul că, potrivit calculelor efectuate, impozitul pe profit determinat pentru efectuarea comparației, în valoare de 4.300 mii lei, este mai mic decât impozitul minim pe cifra de afaceri, în valoare de 6.700 mii lei, **contribuabilul datorează impozit pe profit la nivelul impozitului minim pe cifra de afaceri, din care se scad sponsorizările efectuate.** Astfel, valoarea impozitului pe profit la nivelul impozitului minim pe cifra de afaceri datorat este de 6.700 mii lei - 500 mii lei [sumă acordată cu titlu de sponsorizare] = 6.200 mii lei.”

Finalmente, precizăm că modul de calcul și aplicare a creditului fiscal inclusiv în cazul în care sponsorii sunt plătitori de IMCA este confirmată inclusiv prin materialele emise de către autoritățile fiscale, unde este exemplificat cum se aplică creditul fiscal (practic cum este acesta scăzut din IMCA).

Trebuie menționat însă că în situația în care sponsorul este plătitor de IMCA, acesta **nu poate beneficia** de facilitățile fiscale aferente sponsorizărilor acordate prin intermediul Formularului 177.

Amintim că sponsorii pot aplica creditul fiscal pentru sponsorizările realizate în cursul anului, chiar dacă sunt plătitori de IMCA. Deci dacă sponsorizările sunt acordate în cursul anului și nu prin Formularul 177, sponsorii pot beneficia de creditul fiscal, în limitele prevăzute de Cod, scăzând acest credit fiscal din IMCA.

4. Care este tratamentul fiscal aplicabil sponsorizării în contextul Legii nr. 431/2022 („Pillar II”)?

Prin Legea nr. 431/2023 privind asigurarea unui nivel minim global de impozitare a grupurilor de întreprinderi multinaționale și a grupurilor naționale de mari dimensiuni („Legea nr. 431/2023”), în vigoare de la 8 ianuarie 2024, a fost transpusă în legislația locală Directiva 2022/2523 privind asigurarea unui nivel minim global de impozitare a grupurilor de întreprinderi multinaționale și a grupurilor naționale de mari dimensiuni în Uniune.

Prevederile Legii nr. 431/2023 au în vedere asigurarea unui nivel minim global de impozitare de 15% **pentru grupurile naționale și multinaționale de mari dimensiuni ale căror venituri anuale sunt cel puțin egale cu 750 milioane euro.** Pentru a asigura că plata impozitelor suplimentare nu se realizează doar în jurisdicția societăților mamă ci se realizează la nivelul jurisdicțiilor subimpozitate, conform Directivei 2523 statele pot opta să introducă un impozit suplimentar național, prin Legea nr. 431/2023

România introducând de asemenea, pe lângă impozitul suplimentar (obligatoriu conform Directivei) și **impozitul suplimentar național**.

Deși cota de impozit pe profit în România este de 16%, prin aplicarea a diverse credite fiscale – precum cel aferent sponsorizărilor, companiile și entitățile române supuse obligațiilor privind impozitul pe profit în România pot ajunge, să plătească mai puțin de 15% impozit pe profit și, prin urmare, să datoreze impozite suplimentare în conformitate cu dispozițiile Legii nr. 431/2023.

Prin urmare, în contextul noilor prevederi legale, până la introducerea unor dispoziții menite să protejeze creditul fiscal aferent sponsorizărilor în contextul Pillar 2, contribuabilii cărora li se aplică dispozițiile Pillar 2 vor trebui să fie atenți la valoarea sponsorizărilor acordate în timpul anului, așa încât creditul fiscal obținut conform prevederilor Codului fiscal să nu „dispară” ca urmare a obligației de a plăti impozitul suplimentar sau impozitul suplimentar național.

Merită menționat că prevederile Pillar 2 nu vor afecta sponsorizările realizate prin intermediul formularului 177. Prin urmare, contribuabilii vizați de dispozițiile Pillar 2, ar putea avea în vedere ca, prin sponsorizările acordate în timpul anului, cota efectivă de impozitare să fie menținută peste 15%, iar prin formularul 177 să asigure sponsorizări până la nivelul maxim al creditului fiscal.

Potrivit art. 57 alin. (1) din Legea nr. 431/2024, prevederile referitoare la cota minimă de impozitare de 15% vor trebui să fie avute în vedere de contribuabili odată cu exercițiul financiar care începe de la data de 31 decembrie 2023.

