

Regimul contabil și fiscal privind sponsorizarea

Prof. univ. dr. Lucian CERNUȘCA

Universitatea „Aurel Vlaicu” din Arad

Abstract

In the present article, we aim to present the accounting and tax regime regarding sponsorship. The tax regime will be described from the perspective of corporate tax, income tax for micro-enterprises and income tax for natural authorised persons, individual enterprises and family-owned enterprises. In the final part, we describe the implications of the VAT for the situations when the sponsorship consists of goods.

Key terms: sponsorship, the recipient of the sponsorship, sponsor, Form 107

Termeni-cheie: sponsorizare, beneficiarul sponsorizării, sponsor, formularul 107

Clasificare JEL: M41, K34

To cite this article: Lucian Cernușca, *Regimul contabil și fiscal privind sponsorizarea*, *CECCAR Business Review*, N° 2/2020, pp. 19-29, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2020.02.03>

Operațiunile de sponsorizare sunt reglementate prin Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările și completările ulterioare, iar tratamentul fiscal al acestora sub aspectul deductibilității și al taxei pe valoarea adăugată este prevăzut în Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Conform art. 1 alin. (1) din Legea nr. 32/1994, **sponsorizarea** reprezintă *actul juridic prin care două persoane convin cu privire la transferul dreptului de proprietate asupra unor bunuri materiale sau mijloace financiare pentru susținerea unor activități fără scop lucrativ desfășurate de una dintre părți, denumită beneficiarul sponsorizării.*

Contractul de sponsorizare se încheie între sponsor și beneficiar în formă scrisă și cuprinde obiectul acestuia, valoarea și durata sponsorizării și drepturile și obligațiile părților. Nu există obligativitatea încheierii contractului în formă autentică. Sponsorul poate fi orice persoană fizică sau juridică din România sau din străinătate care efectuează o sponsorizare în condițiile prevăzute de legislația în vigoare, cu condiția ca fondurile bănești sau bunurile materiale să nu provină din surse obținute de la buget.

Potrivit art. 4 alin. (1) din Legea nr. 32/1994, poate fi **beneficiar al sponsorizării**:

a) orice persoană juridică fără scop lucrativ, care desfășoară în România sau urmează să desfășoare o activitate în domeniile: cultural, artistic, educativ, de învățământ, științific – cercetare fundamentală și aplicată, umanitar, religios, filantropic, sportiv, al protecției drepturilor omului, medico-sanitar, de asistență și servicii sociale, de protecția mediului, social și comunitar, de reprezentare a asociațiilor profesionale, precum și de întreținere, restaurare, conservare și punere în valoare a monumentelor istorice;

b) instituțiile și autoritățile publice, inclusiv organele de specialitate ale administrației publice, pentru activitățile prevăzute la lit. a);

c) de asemenea, pot fi sponsorizate, în condițiile legii, emisiuni ori programe ale organismelor de televiziune sau radiodifuziune, precum și cărți ori publicații din domeniile definite la lit. a);

d) orice persoană fizică cu domiciliul în România a cărei activitate în unul dintre domeniile prevăzute la lit. a) este recunoscută de către o persoană juridică fără scop lucrativ sau de o instituție publică ce activează în domeniul pentru care se solicită sponsorizarea.

Conform art. 5 din legea amintită, sponsorul ori beneficiarul:

- are dreptul să aducă la cunoștință publicului sponsorizarea prin promovarea numelui, a mărcii sau a imaginii sponsorului;
- este obligat să aducă la cunoștință publicului sponsorizarea într-un mod care să nu lezeze, direct sau indirect, activitatea sponsorizată, bunele moravuri sau ordinea și liniștea publică;
- nu trebuie să efectueze reclamă sau publicitate comercială, anterioară, concomitentă sau ulterioară în favoarea acestora sau a altor persoane.

⇒ **Tratamentul contabil**

Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 470/2018 privind principalele aspecte legate de întocmirea și depunerea situațiilor financiare anuale și a raportărilor contabile anuale ale operatorilor economici la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice, precum și pentru modificarea și completarea unor reglementări contabile completează Planul de conturi general cu un nou cont – 6584 „Cheltuieli cu sumele sau bunurile acordate ca sponsorizări”, utilizat exclusiv pentru sponsorizările efectuate. Anterior, legislația prevedea că sponsorizările, mecenatul și donația se înregistrează cu ajutorul contului 6582, acesta fiind folosit în continuare doar pentru înregistrarea donațiilor acordate.

Sponsorizarea poate îmbrăca următoarele forme:

- acordarea de numerar sau virament bancar;
- livrarea de bunuri (stocuri sau imobilizări corporale);
- executarea de lucrări sau prestarea de servicii.

În cazul în care sponsorizarea constă în bunuri materiale, art. 1 alin. (5) din Legea nr. 32/1994 prevede că acestea vor fi evaluate, prin actul juridic încheiat, la valoarea lor reală din momentul predării către beneficiar.

Reflectarea în contabilitate este diferită în funcție de forma în care este realizată operațiunea de sponsorizare.

Exemplul 1

La data de 26.02.2020, entitatea X, plătitoare de impozit pe profit și TVA, încheie, în calitate de sponsor, un contract de sponsorizare care are ca obiect plata sumei de 10.000 lei către o unitate de cult. Suma este achitată în ziua respectivă prin virament bancar.

10.000 lei	6584	=	5121	10.000 lei
	„Cheltuieli cu sumele sau bunurile acordate ca sponsorizări”		„Conturi la bănci în lei”	

Exemplul 2

La data de 12.02.2020, entitatea Y, care produce calculatoare, încheie, în calitate de sponsor, un contract de sponsorizare care are ca obiect livrarea a 10 laptopuri unei fundații din domeniul protecției copilului. Costul de producție al unui laptop este de 1.800 lei.

Predarea produselor finite către beneficiarul sponsorizării se face pe baza avizului de expediție, pe care se înscrie mențiunea „Nu se facturează. Sponsorizare conform contractului nr. ...”. În baza avizului, în contabilitatea sponsorului se scad din evidență bunurile la costul lor de înregistrare, care în cazul de față este costul de producție.

18.000 lei	6584	=	345	18.000 lei
	„Cheltuieli cu sumele sau bunurile acordate ca sponsorizări”		„Produse finite”	

⇒ Obligațiile entităților beneficiare

Prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 819/2019 s-a aprobat Procedura privind organizarea Registrului entităților/unităților de cult pentru care se acordă deduceri fiscale, cei interesați având posibilitatea să se înscrie în vederea beneficierii de sponsorizări deductibile fiscal. Acest act normativ a fost modificat prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1.086/2019, iar una dintre modificări constă în înjumătățirea timpului de soluționare a cererii de înscriere în registru (cinci zile în loc de 10).

Acest registru se organizează de ANAF, este public și se afișează pe site-ul instituției. Înscrierea în registru se realizează pe baza solicitării entității, prin depunerea formularului 163 „Cerere de înscriere/radiere în/din Registrul entităților/unităților de cult pentru care se acordă deduceri fiscale”, împreună cu certificatele de atestare fiscală eliberate de organele fiscale locale în a căror evidență aceasta este înregistrată ca plătitor de impozite și taxe locale. Cererea se depune prin mijloace electronice de transmitere la distanță și se soluționează de către compartimentul de specialitate cu atribuții în gestiunea registrului contribuabililor și declarațiilor fiscale din cadrul organului fiscal competent în a cărui evidență fiscală este înregistrată entitatea/unitatea de cult.

Pentru ca înregistrarea să fie acceptată, entitatea trebuie să îndeplinească la data depunerii cererii, în conformitate cu pct. 4 din Ordinul președintelui ANAF nr. 819/2019, cumulativ următoarele condiții:

- desfășoară activitatea în domeniul pentru care a fost constituită;
- a îndeplinit toate obligațiile fiscale declarative prevăzute de lege;
- nu are obligații fiscale restante la bugetul general consolidat mai vechi de 90 de zile de la scadență/termenul de plată;
- a depus situațiile financiare anuale prevăzute de lege. Această condiție se consideră îndeplinită în cazul entităților/unităților de cult care nu sunt obligate să întocmească și să depună situații financiare anuale;
- nu a fost declarată inactivă potrivit art. 92 din Codul de procedură fiscală.

Entitatea/unitatea de cult care întrunește toate condițiile menționate anterior este înscrisă în registru cu data comunicării deciziei privind aprobarea cererii de înscriere. În acest sens, compartimentul de specialitate din cadrul ANAF întocmește în două exemplare formularul 164 „Decizie privind aprobarea/respingerea cererii de înscriere în Registrul entităților/unităților de cult pentru care se acordă deduceri fiscale” bifând căsuța „a fost aprobată”.

În situația în care entitatea/unitatea de cult nu îndeplinește toate condițiile, compartimentul de specialitate din cadrul ANAF propune respingerea cererii de înscriere și întocmește în două exemplare formularul 164 bifând căsuța „a fost respinsă întrucât entitatea/unitatea de cult:

- figurează, în evidența fiscală, cu obligații fiscale declarative neîndeplinite;
- are obligații fiscale restante la bugetul general consolidat mai vechi de 90 de zile de la scadență/termenul de plată;
- nu a depus situațiile financiare anuale;
- a fost declarată inactivă potrivit art. 92 din Codul de procedură fiscală”.

Cei ale căror cereri sunt respinse au posibilitatea să depună contestație în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală.

⇒ Obligațiile sponsorului

Contribuabilii plătitori de impozit pe profit, de impozit mixt (entitățile care datorează concomitent impozit specific și impozit pe profit) și cei care achită impozit pe veniturile microîntreprinderilor depun o declarație referitoare la sponsorizările pe care le-au efectuat în anul precedent, respectiv formularul 107 „Declarație informativă privind beneficiarii sponsorizărilor/mecenatului/burselor private”. Această obligație a fost inclusă în Codul fiscal și este detaliată în Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1.825/2018, care aprobă modelul și conținutul formularului amintit.

În cuprinsul acestui document trebuie completate:

- datele de identificare ale contribuabilului (plătitor de impozit pe profit/plătitor pe impozit pe veniturile microîntreprinderilor);
- datele privind beneficiarii sponsorizărilor (suma sponsorizărilor acordate în anul de raportare, suma sponsorizărilor reportate din anii anteriori în anul de raportare și cea a sponsorizărilor deduse în anul de raportare);
- datele de identificare ale împuternicitului.

Referitor la termenul de depunere a declarației informative privind beneficiarii sponsorizărilor, art. 42 alin. (3) și art. 56 alin. (1⁴) din Codul fiscal prevăd următoarele:

Plătitorii de impozit pe profit care efectuează sponsorizări au obligația de a transmite declarația informativă privind beneficiarii sponsorizărilor până la termenele de depunere a declarației anuale de impozit pe profit, respectiv:

- 25 martie inclusiv a anului următor, în cazul contribuabililor plătitori de impozit pe profit care aplică sistemul trimestrial sau anual cu plăți anticipate;
- 25 februarie inclusiv a anului următor, în cazul organizațiilor nonprofit;
- 25 februarie inclusiv a anului următor, în cazul contribuabililor care obțin venituri majoritare din cultura cerealelor, a platelor tehnice și a cartofului, pomicultură și viticultură;
- data de 25 a celei de-a treia luni inclusiv de la închiderea anului fiscal modificat, în cazul contribuabililor care au optat pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic;
- data de 25 a celei de-a doua luni inclusiv de la închiderea anului fiscal modificat, în cazul organizațiilor nonprofit și contribuabililor care obțin venituri majoritare din cultura cerealelor, a platelor tehnice și a cartofului, pomicultură și viticultură și care au optat pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic;
- data depunerii situațiilor financiare, în cazul persoanelor juridice care în cursul anului fiscal se dizolvă cu lichidare;
- închiderea perioadei impozabile, în cazul persoanelor juridice care în cursul anului fiscal se dizolvă fără lichidare.

Plătitorii de impozit pe veniturile microîntreprinderilor care efectuează sponsorizări au obligația de a depune declarația informativă privind beneficiarii sponsorizărilor până la următoarele termene:

- 25 ianuarie inclusiv a anului următor;
- data de 25 inclusiv a lunii următoare ultimului trimestru pentru care datorează impozit pe veniturile microîntreprinderilor, în cazul în care entitatea a exercitat opțiunea de a deveni plătitor de impozit pe profit ca urmare a subscrierii unui capital social de cel puțin 45.000 lei și a angajării a minimum doi salariați;
- data de 25 inclusiv a lunii următoare ultimului trimestru pentru care datorează impozit pe veniturile microîntreprinderilor, în situația în care în cursul anului fiscal entitatea a ieșit din sistem ca urmare a faptului că a realizat venituri ce depășesc 1.000.000 euro;
- data depunerii situațiilor financiare, în cazul persoanelor juridice care în cursul anului fiscal se dizolvă cu lichidare;

- închiderea perioadei impozabile, în cazul persoanelor juridice care în cursul anului fiscal se dizolvă fără lichidare.

În primul trimestru al anului fiscal nu au obligația depunerii formularului 107 microîntreprinderile care exercită opțiunea de a deveni plătitor de impozit pe profit ca urmare a subscrierii unui capital social de cel puțin 45.000 lei și a angajării a minimum doi salariați și cele care depășesc limita de 1.000.000 euro a veniturilor.

⇒ **Tratamentul fiscal**

■ **Impozitul pe profit**

În conformitate cu art. 25 alin. (4) lit. i) din Codul fiscal, cheltuielile de sponsorizare sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit. În situația în care entitățile efectuează sponsorizări și/sau acte de mecenat potrivit Legii nr. 32/1994, acestea scad în baza contractului de sponsorizare *sumele aferente din impozitul pe profit datorat la nivelul valorii minime dintre următoarele:*

1. 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;
2. valoarea reprezentând 20% din impozitul pe profit datorat.

Sumele care nu sunt scăzute din impozitul pe profit se reportează în următorii șapte ani consecutivi, recuperarea acestora făcându-se în ordinea înregistrării lor, în aceleași condiții, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit.

Potrivit modificărilor aduse de Legea nr. 30/2019 pentru aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 25/2018 privind modificarea și completarea unor acte normative, precum și pentru aprobarea unor măsuri fiscal-bugetare, începând cu data de 1 aprilie 2019, în cazul sponsorizărilor efectuate către persoane juridice fără scop lucrativ, inclusiv unități de cult, sumele aferente acestora se scad din impozitul pe profit datorat, în limitele menționate mai sus, doar dacă beneficiarul sponsorizării este înscris, la data încheierii contractului, în Registrul entităților/unităților de cult pentru care se acordă deduceri fiscale.

Așa cum este prevăzut la art. 6 din Legea nr. 32/1994, aceste facilități nu se acordă în cazul sponsorizării:

- reciproce între persoane fizice sau juridice;
- efectuate de rude ori afini până la gradul al patrulea inclusiv;
- unei persoane juridice fără scop lucrativ de către o altă persoană juridică ce conduce sau controlează direct persoana juridică sponsorizată.

Exemplu

La data de 13.02.2020, entitatea X, plătitoare de impozit pe profit, încheie, în calitate de sponsor, un contract de sponsorizare care are ca obiect plata sumei de 5.000 lei în aceeași lună.

La calculul profitului impozabil pentru trimestrul I 2020, contribuabilul prezintă următoarele date financiare:

Venituri înregistrate în perioada 01.01-31.03.2020	Lei	Cheltuieli înregistrate în perioada 01.01-31.03.2020	Lei
Venituri din servicii prestate	80.300	Cheltuieli cu materiile prime	18.400
Venituri din lucrări executate	21.200	Cheltuieli cu materialele consumabile	3.700
Venituri din vânzarea mărfurilor	225.780	Cheltuieli cu mărfurile	85.730

Venituri înregistrate în perioada 01.01-31.03.2020	Lei	Cheltuieli înregistrate în perioada 01.01-31.03.2020	Lei
Venituri din vânzarea produselor finite	45.200	Cheltuieli cu serviciile prestate de terți	35.800
		Cheltuieli de protocol	5.000
		Cheltuieli de sponsorizare	5.000
		Cheltuieli cu salariile personalului	14.000
		Alte cheltuieli deductibile	9.730
		Cheltuieli cu amenzile datorate autorităților române	1.000

Ne propunem să determinăm și să înregistrăm în contabilitate impozitul pe profit aferent trimestrului I 2020.

– **Determinarea cheltuielilor nedeductibile:**

✓ **Cheltuieli de protocol**

În conformitate cu art. 25 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal, cheltuielile de protocol au deductibilitate limitată la calculul impozitului pe profit, în limita unei cote de 2% aplicate asupra profitului contabil la care se adaugă cheltuielile cu impozitul pe profit și cele de protocol. În cadrul cheltuielilor de protocol se includ și cele înregistrate cu taxa pe valoarea adăugată colectată potrivit prevederilor titlului VII, pentru cadourile oferite de contribuabil cu valoare mai mare de 100 lei.

Cheltuieli de protocol deductibile = [(80.300 lei + 21.200 lei + 225.780 lei + 45.200 lei) – (18.400 lei + 3.700 lei + 85.730 lei + 35.800 lei + 5.000 lei + 5.000 lei + 14.000 lei + 9.730 lei + 1.000 lei) + 5.000 lei] x 2% = 199.120 lei x 2% = 3.982,4 lei

Cheltuieli de protocol nedeductibile = 5.000 lei – 3.982,4 lei = 1.017,6 lei

✓ **Cheltuieli cu amenzile**

Potrivit art. 25 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal, sunt cheltuieli nedeductibile dobânzile/majorările de întârziere, amenzile, confiscările și penalitățile, datorate către autoritățile române/străine, potrivit prevederilor legale, cu excepția celor aferente contractelor încheiate cu aceste autorități.

Cheltuielile cu amenzile înregistrate în contabilitate sunt în sumă de 1.000 lei.

✓ **Cheltuieli de sponsorizare**

Conform art. 25 alin. (4) lit. i) din Codul fiscal, sunt nedeductibile cheltuielile de sponsorizare și/sau de mecenat și cele privind bursele private, acordate potrivit legii.

Cheltuielile de sponsorizare înregistrate în contabilitate sunt în sumă de 5.000 lei.

Total cheltuieli nedeductibile = 1.017,6 lei + 1.000 lei + 5.000 lei = 7.017,6 lei

– **Determinarea impozitului pe profit datorat pe trimestrul I 2020:**

Total venituri = 80.300 lei + 21.200 lei + 225.780 lei + 45.200 lei = 372.480 lei

Total cheltuieli = 18.400 lei + 3.700 lei + 85.730 lei + 35.800 lei + 5.000 lei + 5.000 lei + 14.000 lei + 9.730 lei + 1.000 lei = 178.360 lei

Rezultat fiscal = Total venituri – Total cheltuieli – Venituri neimpozabile + Cheltuieli nedeductibile – Deduceri fiscale – Pierderi de recuperat = 372.480 lei – 178.360 lei + 7.017,6 lei = 201.137,6 lei

Impozit pe profit = 201.137,6 lei x 16% = 32.182,02 lei

Credit fiscal pentru sponsorizare = min (372.480 lei x 0,75%; 32.182,02 lei x 20%) = min (2.793,6 lei; 6.436,4 lei) = 2.793,6 lei

Impozit pe profit datorat pentru trimestrul I 2020 = 32.182,02 lei – 2.793,6 lei = 29.388,42 lei

Suma care nu s-a scăzut din impozitul pe profit, respectiv 2.206,4 lei (5.000 lei – 2.793,6 lei), se reportează în următorii 7 ani consecutivi. Recuperarea acestuia se efectuează, în aceleași condiții, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit.

– **Înregistrarea impozitului pe profit aferent trimestrului I 2020 și virarea acestuia la bugetul de stat:**

29.388,42 lei	691	=	4411	29.388,42 lei
	„Cheltuieli cu impozitul pe profit”		„Impozitul pe profit”	
29.388,42 lei	4411	=	5121	29.388,42 lei
	„Impozitul pe profit”		„Conturi la bănci în lei”	

■ Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor

În conformitate cu art. 56 alin. (1¹) din Codul fiscal, *microîntreprinderile care efectuează sponsorizări, potrivit prevederilor Legii nr. 32/1994, cu modificările și completările ulterioare, pentru susținerea entităților nonprofit și a unităților de cult, care la data încheierii contractului sunt înscrise în Registrul entităților/unităților de cult pentru care se acordă deduceri fiscale potrivit art. 25 alin. (4¹), scad sumele aferente din impozitul pe veniturile microîntreprinderilor până la nivelul valorii reprezentând 20% din impozitul pe veniturile microîntreprinderilor datorat pentru trimestrul în care au înregistrat cheltuielile respective.* Alin. (1²) al articolului menționat stipulează că sumele care nu sunt scăzute potrivit prevederilor alin. (1¹) din impozitul pe veniturile microîntreprinderilor datorat se reportează în trimestrele următoare, pe o perioadă de 28 de trimestre consecutive, scăderea acestora făcându-se în ordinea înregistrării lor, în aceleași condiții, la fiecare termen de plată a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor.

Exemplu

La data de 20.02.2020, microîntreprinderea X încheie, în calitate de sponsor, un contract de sponsorizare care are ca obiect plata sumei de 3.000 lei în aceeași lună. Entitatea are doi salariați încadrați cu contract individual de muncă cu 8 ore/zi. La sfârșitul trimestrului I 2020, microîntreprinderea are o bază de venit impozabilă de 540.000 lei.

Ne propunem să determinăm și să înregistrăm în contabilitate impozitul pe veniturile microîntreprinderilor aferent trimestrului I 2020.

– **Determinarea impozitului pe veniturile microîntreprinderilor datorat pe trimestrul I 2020:**

Impozit pe veniturile microîntreprinderilor = 540.000 lei x 1% = 5.400 lei

Sumă eligibilă pentru creditul fiscal = 20% din impozitul pe veniturile microîntreprinderilor datorat pentru trimestrul în care s-au înregistrat cheltuielile de sponsorizare = 5.400 lei x 20% = 1.080 lei

Impozit pe veniturile microîntreprinderilor datorat pentru trimestrul I 2020 = 5.400 lei – 1.080 lei = 4.320 lei

Suma de 1.920 lei (3.000 lei – 1.080 lei), care nu este scăzută din impozitul pe veniturile microîntreprinderilor datorat pentru trimestrul I, se reportează pe o perioadă de 28 de trimestre consecutive.

– **Înregistrarea impozitului pe veniturile microîntreprinderilor aferent trimestrului I 2020 și virarea acestuia la bugetul de stat:**

4.320 lei	698	=	4418	4.320 lei
	„Cheltuieli cu impozitul pe venit și cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus”		„Impozitul pe venit”	
4.320 lei	4418	=	5121	4.320 lei
	„Impozitul pe venit”		„Conturi la bănci în lei”	

■ **Impozitul pe veniturile persoanelor fizice autorizate, întreprinderilor individuale și întreprinderilor familiale**

În conformitate cu art. 68 alin. 5 lit. a) din Codul fiscal, în cazul persoanelor fizice autorizate/întreprinderilor individuale/întreprinderilor familiale care efectuează sponsorizări, cheltuielile de sponsorizare sunt deductibile în limita unei cote de 5% din baza de calcul determinată ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile, altele decât cheltuielile de sponsorizare, mecenat, pentru acordarea de burse private și cele de protocol.

Exemplu

Un expert contabil își exercită activitatea în mod individual prin intermediul propriului cabinet. Situația veniturilor și cheltuielilor la data de 31.12.2019 se prezintă după cum urmează:

Venituri	Lei	Cheltuieli	Lei
Venituri din prestarea activității de expert contabil	58.500	Cheltuieli cu materialele consumabile	3.920
Venituri din sponsorizări	8.000	Cheltuieli cu internetul și telefonia	6.300
		Cheltuieli de sponsorizare	2.500
		Cheltuieli de protocol	1.000
		Alte cheltuieli deductibile	3.625
		Amenzi pentru nerespectarea unor reglementări legale	1.000

Ne propunem să prezentăm tratamentul contabil privind sponsorizarea și să determinăm impozitul pe venit aferent anului 2019.

Potrivit art. 68 alin. (3) lit. d) din Codul fiscal, nu sunt considerate venituri brute sumele sau bunurile primite sub formă de sponsorizări și mecenat, conform legii, sau donații.

✓ **Cheltuieli cu deductibilitate limitată**

Conform art. 68 alin. (5) lit. b) din Codul fiscal, cheltuielile de protocol sunt deductibile în limita unei cote de 2% din baza de calcul determinată potrivit art. 68 alin. (6), ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile, altele decât cheltuielile de sponsorizare, mecenat, pentru acordarea de burse private și cele de protocol.

Cheltuieli de protocol deductibile = $(58.500 \text{ lei} - 3.920 \text{ lei} - 6.300 \text{ lei} - 3.625 \text{ lei}) \times 2\% = 893,1 \text{ lei}$

Cheltuieli de protocol nedeductibile = $1.000 \text{ lei} - 893,1 \text{ lei} = 106,9 \text{ lei}$

Conform art. 68 alin. (5) lit. a) din Codul fiscal, cheltuielile de sponsorizare sunt deductibile în limita unei cote de 5% din baza de calcul menționată anterior.

Cheltuieli de sponsorizare deductibile = $(58.500 \text{ lei} - 3.920 \text{ lei} - 6.300 \text{ lei} - 3.625 \text{ lei}) \times 5\% = 2.232,75 \text{ lei}$

Cheltuieli de sponsorizare nedeductibile = $2.500 \text{ lei} - 2.232,75 \text{ lei} = 267,25 \text{ lei}$

✓ **Cheltuieli nedeductibile**

Potrivit art. 68 alin. (7) lit. f) din Codul fiscal, nu sunt cheltuieli deductibile dobânzile/majorările de întârziere, amenzile, sumele sau valoarea bunurilor confiscate ca urmare a încălcării dispozițiilor legale în vigoare și penalitățile, datorate autorităților române/străine potrivit prevederilor legale, cu excepția celor plătite conform clauzelor din contractele comerciale încheiate cu aceste autorități.

Cheltuieli nedeductibile = $1.000 \text{ lei (amenzi)} + 106,9 \text{ lei (partea de cheltuieli de protocol nedeductibile)} + 267,25 \text{ lei (partea de cheltuieli de sponsorizare nedeductibile)} = 1.374,15 \text{ lei}$

✓ **Cheltuieli deductibile**

Cheltuieli deductibile = $3.920 \text{ lei} + 6.300 \text{ lei} + 893,1 \text{ lei} + 2.232,75 \text{ lei} + 3.625 \text{ lei} = 16.970,85 \text{ lei}$

– **Determinarea impozitului pe venit aferent anului 2019:**

Venit net = Venit brut – Cheltuieli deductibile = $58.500 \text{ lei} - 16.970,85 \text{ lei} = 41.529,15 \text{ lei}$

Impozit pe venitul obținut în 2019 = $41.529,15 \text{ lei} \times 10\% = 4.152,92 \text{ lei}$

■ **Taxa pe valoarea adăugată**

În conformitate cu prevederile pct. 7 alin. (12) lit. b) din Normele metodologice de aplicare a art. 270 alin. (8) lit. c) din Codul fiscal, *bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de sponsorizare sau mecenat nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea totală în cursul unui an calendaristic se încadrează în limita a 3 la mie din cifra de afaceri constituită din operațiuni taxabile, scutite cu sau fără drept de deducere, precum și din operațiuni pentru care locul livrării/prestării este considerat a fi în străinătate potrivit prevederilor art. 275 și 278 din Codul fiscal. Încadrarea în plafon se determină pe baza datelor raportate prin deconturile de taxă depuse pentru un an calendaristic. Nu se iau în calcul pentru încadrarea în aceste plafoane sponsorizările și acțiunile de mecenat, acordate în numerar, și nici bunurile pentru care taxa nu a fost dedusă. Depășirea plafoanelor constituie livrare de bunuri cu plată, respectiv se colectează taxa. Taxa colectată aferentă depășirii se include în decontul întocmit pentru ultima perioadă fiscală a anului respectiv.*

În situația în care sponsorizarea se efectuează în bani, nu apar implicații din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Exemplu

O persoană juridică română plătitoare de impozit pe profit, înregistrată în scopuri de TVA, realizează în cursul anului 2020 o cifră de afaceri în sumă de 830.000 lei. În cadrul unor acțiuni de sponsorizare, aceasta acordă 5 laptopuri cu valoarea de achiziție de 2.750 lei, TVA 19%.

Ne propunem să prezentăm tratamentul fiscal din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

– Achiziția laptopurilor:

16.362,5 lei	%	=	404	16.362,5 lei
13.750,0 lei	214		„Furnizori de imobilizări”	
	„Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale”			
2.612,5 lei	4426		„TVA deductibilă”	

– Achitarea datoriei față de furnizor:

16.362,5 lei	404	=	5121	16.362,5 lei
	„Furnizori de imobilizări”		„Conturi la bănci în lei”	

– Acordarea sponsorizării în baza contractului de sponsorizare:

13.750 lei	6584	=	214	13.750 lei
	„Cheltuieli cu sumele sau bunurile acordate ca sponsorizări”		„Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale”	

Cheltuiala respectivă este nedeductibilă la calculul impozitului pe profit, dar reduce impozitul pe profit anual cu 0,75% din cifra de afaceri, fără a depăși 20% din impozit.

La 31.12.2020, având în vedere că cifra de afaceri este în sumă de 830.000 lei, din punctul de vedere al TVA, entitatea putea să acorde sub formă de sponsorizare bunuri în valoare de 2.490 lei (3 la mie din cifra de afaceri constituită din operațiuni taxabile, scutite cu sau fără drept de deducere, precum și din operațiuni pentru care locul livrării/prestării este considerat a fi în străinătate), care nu reprezentau livrare de bunuri, deci nu se impunea colectarea de taxă aferentă valorii lor.

Întrucât plafonul este depășit, valoarea de 11.260 lei (13.750 lei – 2.490 lei) este considerată livrare de bunuri și ca urmare se emite o autofaktură prin care se colectează TVA, cu mențiunea „depășire plafon sponsorizare”, în loc de denumirea și descrierea bunurilor livrate.

Taxa colectată, în sumă de 2.139,4 lei ((13.750 lei – 2.490 lei) x 19%), aferentă depășirii plafonului se include în decontul întocmit pentru ultima perioadă fiscală a anului 2020.

2.139,4 lei	635	=	4427	2.139,4 lei
	„Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”		„TVA colectată”	

Această cheltuială este nedeductibilă la calculul impozitului pe profit, întrucât nu este efectuată în scopul realizării de venituri impozabile.

Bibliografie

1. Cernușca, L. (2019), *Impozitarea afacerilor persoanelor fizice și juridice*, Editura Eurostampa, Timișoara.
2. Stănciulescu, E. (2019), *Bunuri acordate cu titlu gratuit sau cu reduceri de preț. Tratatamentul contabil și fiscal*, Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor, nr. 9, pp. 21-28.
3. Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 22/13.01.2016, cu modificările și completările ulterioare.
4. Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea, publicată în Monitorul Oficial nr. 129/25.05.1994, cu modificările și completările ulterioare.
5. Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 688/10.09.2015, cu modificările și completările ulterioare.
6. Legea nr. 30/2019 pentru aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 25/2018 privind modificarea și completarea unor acte normative, precum și pentru aprobarea unor măsuri fiscal-bugetare, publicată în Monitorul Oficial nr. 44/17.01.2019.
7. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare.
8. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 470/2018 privind principalele aspecte legate de întocmirea și depunerea situațiilor financiare anuale și a raportărilor contabile anuale ale operatorilor economici la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice, precum și pentru modificarea și completarea unor reglementări contabile, publicat în Monitorul Oficial nr. 66/23.01.2018.
9. Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1.825/2018 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului 107 „Declarație informativă privind beneficiarii sponsorizărilor/mecenatului/burselor private”, publicat în Monitorul Oficial nr. 646/25.07.2018.
10. Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 819/2019 pentru aprobarea Procedurii privind organizarea Registrului entităților/unităților de cult pentru care se acordă deduceri fiscale, precum și a modelului și conținutului unor formulare, publicat în Monitorul Oficial nr. 223/22.03.2019, cu modificările ulterioare.
11. Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1.086/2019 privind modificarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 819/2019 pentru aprobarea Procedurii privind organizarea Registrului entităților/unităților de cult pentru care se acordă deduceri fiscale, precum și a modelului și conținutului unor formulare, publicat în Monitorul Oficial nr. 303/18.04.2019.
12. https://static.anaf.ro/static/10/Brasov/Brasov/sponsorizare_2020.pdf