



SOTER S.R.L.

SOTER & PARTNERS
ACCOUNTANTS, AUDITORS, TAX ADVISORS

D.I. Mendeleev 28-30, Corp C1, Sector 1
010365 BUCUREȘTI
ROMÂNIA

C.U.I. – RO3273781
Capital social 8.000 RON/2020
N.R.E.P.D.C.P. 20985

Tel: (+4) 021 316 8075-78
(+4) 0788 407 403
(+4) 0788 407 404
Fax: (+4) 021 404 3444

E-mail: office@soter.ro
www.soter.ro

Material informativ privind modul în care pot fi realizate sponsorizările în anul 2024 și regimul de impozitare al acestora

octombrie 2024

Bază legală relevantă

Prezentăm în continuare cadrul legal avut în vedere pentru fundamentarea opiniei de mai jos:

- **Legea nr. 227/2015** privind Codul fiscal;
- **OpANAF 1825/2018** pentru aprobarea modelului și conținutului formularului 107 "Declarație informativă privind beneficiarii sponsorizărilor/mecenatului/burselor private";
- **Legea nr. 322/2021** pentru completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal;
- **OpANAF nr. 1679/2022** pentru aprobarea Procedurii privind redirecționarea impozitului pe profit/impozitului pe veniturile microîntreprinderilor, potrivit legii, pentru efectuarea de sponsorizări și/sau acte de mecenat sau acordarea de burse private, precum și a modelului și conținutului unor formulare;
- **OpANAF nr. 3562/2024** pentru aprobarea Procedurii privind redirecționarea impozitului pe profit, potrivit legii, pentru efectuarea de sponsorizări și/sau acte de mecenat, precum și a modelului și conținutului unor formulare;
- **OpANAF nr. 6228/2024** pentru aprobarea Procedurii privind comunicarea de către organul fiscal a datelor de identificare a contribuabililor și a sumelor redirecționate din impozitul datorat către entitățile beneficiare, în baza acordului contribuabilului, precum și a modelului și conținutului unor formulare;
- **UG nr. 168/2022** privind unele măsuri fiscal-bugetare, prorogarea unor termene, precum și pentru modificarea și completarea unor acte normative;
- **UG nr. 115/2023** privind unele măsuri fiscal bugetare în domeniul cheltuielilor publice, pentru consolidare fiscală, combaterea evaziunii fiscale, pentru modificarea și completarea unor acte normative, precum și pentru prorogarea unor termene;
- **Legii nr. 32/1994** privind sponsorizarea;
- **OMF nr. 994/1994** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Legii nr. 32/1994 privind sponsorizarea.

* * *

Modalitățile în care contribuabilii pot face sponsorizări în anul 2024

Începând cu 2022 contribuabilii - plătitori de impozit pe profit, plătitori de impozit pe veniturile microîntreprinderilor - pot susține activitățile persoanelor juridice fără scop lucrativ realizând următoarele acțiuni de sponsorizare:

- I. Întocmind **contracte de sponsorizare** în timpul anului pentru disponibilități bănești sau bunuri;
- II. Întocmind **contracte de sponsorizare** prin care **redirecționează** o parte din impozitul pe profit/impozitul pe veniturile microîntreprinderilor achitat în anul precedent.
Notă! Această posibilitate este accesibilă celor care nu au epuizat plafonul în anul precedent și, astfel, mai au o șansă în anul curent să direcționeze bani din impozitele deja achitate (fără costuri suplimentare pentru sine).

În ambele acțiuni de sponsorizare se impune încheierea de contracte de sponsorizare.

1. Regimul de impozitare privind sponsorizările acordate în timpul anului

În condițiile în care:

- ✓ contractul de sponsorizare este întocmit *potrivit legii*¹ și
- ✓ **(doar pentru sponsorizările efectuate către entități nonprofit și unități de cult cu sediul în România)** beneficiarul sponsorizării este inclus în Registrul entităților/unităților de cult pentru care se acordă deduceri fiscale, la data încheierii contractului, condiție a cărei verificare se poate face prin accesarea următorului link:

<https://www.anaf.ro/RegistrulEntitatilorUnitatilorCult/>

detaliam în continuare regimul de impozitare aplicabil de contribuabilii - plătitori de impozit pe profit, plătitori de impozit pe veniturile microîntreprinderilor.

În măsura în care condițiile privind acordarea sponsorizării în timpul anului nu sunt îndeplinite, nu se va putea accesa creditul fiscal privind sponsorizarea.

Subliniem că această diminuare (numită și credit fiscal) nu este o deducere din baza impozabilă, ci direct din impozitul de plată. Cu alte cuvinte, dacă sponsorizarea se încadrează în limitele menționate mai jos vorbim de o acțiune efectuată *cu banii statului*, fără să coste sponsorul, câtă vreme o *sumă care altfel ar fi fost datorată și achitată cu titlu de impozit* este direcționată discreționar, către un beneficiar ales de sponsor, care va beneficia la rândul lui de o reducere în echivalent a impozitului de plată.

A. Pentru contribuabilii plătitori de impozit pe profit

Regimul fiscal privind sponsorizarea acordată va fi următorul:

- ✓ cheltuiala cu sponsorizarea reprezintă o cheltuiala nedeductibilă la calculul impozitului pe profit, dar societatea are posibilitatea scăderii sumelor aferente din impozitul pe profit datorat.
- ✓ sumele de sponsorizare care pot fi scăzute din impozitul pe profit (creditul fiscal privind sponsorizarea) reprezintă:

$$\min \left\{ \begin{array}{l} 0.75\% \times \text{cifra de afaceri} \\ 20\% \times \text{Impozitul pe profit} \end{array} \right. \cdot \text{Cheltuiala efectuată cu sponsorizarea} + \text{Sumele reportate provenite dinainte de 1.01.2022}$$

Posibilitate reportare: Începând cu 2022 sponsorizările care nu se încadrează în limitele prevăzute mai sus nu se mai reportează.

Rămân totuși reportabile, în limita legală de 7 ani sponsorizările efectuate peste limită înainte de 1 ianuarie 2022, fără a depăși însă anul 2028.

Bugetarea acțiunilor de sponsorizare: Pentru că întâietate în consumarea creditului fiscal au din 2022 sumele reportate din trecut, în dauna sumelor cheltuite în anul fiscal curent, recomandăm o bugetare atentă a sumelor ce se pot utiliza în anul curent pentru destinații de sponsorizare.

B. Pentru contribuabilii plătitori de impozit pe veniturile microîntreprinderilor

Regimul fiscal privind sponsorizarea acordată - regim fiscal aplicabil pentru trimestrul IV al anului 2023:

- ✓ sumele de sponsorizare care pot fi scăzute din impozitul pe veniturile microîntreprinderilor (creditul fiscal privind sponsorizarea) reprezintă:

¹ Se are în vedere Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 129 din 25 mai 1994.

$$\min_{\text{dintre}} \left\{ \begin{array}{l} 20\% \times \text{impozitul pe veniturile microîntreprinderilor}^* \\ \text{Cheltuiala efectuată cu sponsorizarea} + \text{Sumele reportate provenite dinainte de 1.01.2022} \end{array} \right.$$

* **impozitul pe veniturile microîntreprinderilor datorat pentru trimestrul IV.**

Posibilitate reportare: anul fiscal 2023 este ultimul an fiscal în care sumele reprezentând sponsorizări rămase de reportat din perioadele anterioare anului 2022, potrivit legii, se scad din impozitul pe venitul microîntreprinderilor.

Regimul fiscal privind sponsorizarea acordată începând cu 1 ianuarie 2024

Începând cu 1 ianuarie 2024 se elimină posibilitatea scăderii din impozitul pe venitul microîntreprinderilor a sponsorizărilor efectuate (atât pentru cele din an, cât și cele reportate din perioade anterioare anului 2022).

2. Redirecționare de sume din impozitul pe profit/impozitul micro aferent anului fiscal precedent

Începând cu anul 2022, contribuabilii pot dispune redirecționarea impozitului pe profit/impozitului pe venitul microîntreprinderilor, în limita sumei neutilizate pentru efectuarea de sponsorizări (ex. sponsorizările efectuate au fost sub plafon sau nu s-au efectuat sponsorizări).

Pentru plătitorii de impozit pe venitul microîntreprinderilor a fost între timp eliminată posibilitatea redirecționării de sume din impozit. Totuși, ca măsură tranzitorie, se mai pot face redirecționări în 2024 din impozitul pe veniturile microîntreprinderilor aferent anului 2023. Cu alte cuvinte, 2024 este ultimul an în care acești plătitori mai pot utiliza facilitatea.

Calculul limitei maxime a creditului fiscal în care se pot face sponsorizări diferă în cazul celor 2 tipuri de contribuabili.

Limita maximă a creditului fiscal pe care contribuabilii – **plătitori de impozit pe profit** – o pot accesa în vederea redirecționării impozitului pentru acțiuni de sponsorizare este reprezentată de:

$$\min_{\text{dintre}} \left\{ \begin{array}{l} 0,75 \times \text{cifra de afaceri} \\ 20\% \times \text{Impozitul pe profit}^{**} \end{array} \right. - \text{Sumele deja deduse în anul anterior (rd. 43 din D}_{101})$$

** conform legii, se va lua în calcul impozitul pe profit mai puțin impozitul pe profit scutit/reduc, ceea ce ar echivala, după unele confirmări neoficiale, cu rd. 41 – rd. 42 din Declarația 101 a anului anterior.

Limita maximă a creditului fiscal pe care contribuabilii – **plătitori de impozit micro** – o pot accesa în legătură cu sponsorizările, este reprezentată de rezultatul diferenței dintre $20\% \times$ impozitul pe veniturile microîntreprinderilor pentru întregul an fiscal - Sumele deja deduse în anul anterior (rd. 1.1 din Declarațiile 100).

Prezentăm în continuare condițiile ce permit redirecționarea impozitului pe profit/ impozitului pe veniturile microîntreprinderilor, în limita sumei neutilizate pentru efectuarea de sponsorizări.

Astfel, contribuabilii pot dispune redirecționarea impozitului pe profit / impozitului pe venitul microîntreprinderilor, în limita sumei neutilizate pentru efectuarea de sponsorizări, prin depunerea unuia sau mai multor formulare 177, în următoarele condiții (cumulative):

- ✓ **limita maximă a creditului fiscal** pe care contribuabilii o pot accesa în legătură cu sponsorizările (limita diferă funcție de categoria de contribuabil, așa cum am arătat mai sus), **nu a fost utilizată integral în timpul anului** (se are în vedere și ipoteza în care în cursul anului nu au fost efectuate deloc sponsorizări),
- ✓ **impozitul pe profit/impozitul pe venitul microîntreprinderilor din care urmează să se facă redirecționări a fost plătit** de contribuabil (întrucât se pot face redirecționări doar dintr-un impozit declarat și plătit);
- ✓ **Entitatea beneficiară este:**
 - persoană juridică fără scop lucrativ/o unitate de cult (doar dacă este înscrisă la data plății sumei respective de către organul fiscal în Registrul entităților/unităților de cult pentru care se acordă deduceri fiscale),
 - Fondul Națiunilor Unite pentru Copii - UNICEF,
 - orice organizație internațională care își desfășoară activitatea potrivit prevederilor unor acorduri speciale la care România este parte,
 - alt beneficiar prevăzut de Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările și completările ulterioare,
 - **!doar pentru contribuabilii - plătitori de impozit pe profit** - alt beneficiar prevăzut de Legea bibliotecilor nr. 334/2002, republicată, cu modificările și completările ulterioare.
- ✓ **S-a încheiat un contract de sponsorizare cu entitatea beneficiară** (Excepție. Entitatea beneficiară UNICEF sau altă organizație internațională care își desfășoară activitatea potrivit prevederilor unor acorduri speciale la care România este parte)

Notă! Chiar dacă aceste contracte nu vor viza alocarea din resurse proprii, ci practic exercitarea unui drept de a dispune asupra unei sume bugetare în favoarea unui beneficiar eligibil, apreciem că acordurile de sponsorizare trebuie să respecte celelalte aspecte de fond și formă prevăzute de Legea sponsorizării.

Termenul până la care se poate depune formularul 177 în anul 2024 este:

- **termenul de depunere a declarației anuale de impozit pe profit (formular 101):**
 - pentru plătitorii care au anul fiscal anul calendaristic – 25 martie sau 25 iunie, după cum aplică sau nu prevederile OUG nr. 153/2020;
 - pentru cei care au an fiscal diferit de anul calendaristic, pentru anul care se încheie în luna N 2024, vor avea termen 25 N+3 sau 25 N+6, după cum aplică sau nu prevederile OUG nr. 153/2020.
 - pentru cei care au an fiscal diferit de anul calendaristic, pentru anul care se încheie în 2023, vor avea termen 25 N+3+6 sau 25 N+6+6, după cum aplică sau nu prevederile OUG nr. 153/2020.

De exemplu, o entitate care are an fiscal care se termină la 30.08.2023 și aplică OUG nr. 153/2020 va avea ca termen 25 august 2024 (6 luni peste termenul de depunere al 101, 25 februarie, în cazul dat).
- **în termen de maximum 6 luni de la data depunerii declarației de impozit aferente trimestrului IV (formular 100) – 25 decembrie.**

Reamintim că anul 2023 este ultimul an pentru care contribuabilii – plătitori de impozit pe venitul microîntreprinderilor – pot face redirecționări de sume din impozit pentru activități de sponsorizare. Începând cu anul 2024 această posibilitate a fost eliminată.

Formularul 177

Formularul 177 este intitulat "*Cerere privind redirecționarea impozitului pe profit/impozitului pe veniturile microîntreprinderilor*", **circulă doar în format electronic²**.

Opțiunea de redirecționare poate fi exercitată pentru una sau mai multe entități beneficiare, în limita sumei determinată conform regulilor detaliate mai sus, prin depunerea unui formular 177 (sau mai multor) în cadrul termenului legal de depunere.

După depunerea formularului 177 organul fiscal competent are obligația plății sumei redirecționate din impozit.

Termenul pentru soluționarea cererilor privind redirecționarea impozitului pe profit/impozitului pe veniturile microîntreprinderilor este de 45 de zile de la depunere.

Pentru contribuabilii care, la data depunerii cererii, nu au stins debitele reprezentând impozitul pe profit, respectiv impozitul pe venitul microîntreprinderilor, termenul de 45 de zile începe să curgă de la data stingerii debitului.

Începând cu redirecționarea impozitului pe profit datorat pentru anul 2024 / anul fiscal modificat care începe în anul 2024 se va utiliza o nouă versiune a formularului 177 (în prezent pe site-ul ANAF nu este publicată noua versiune electronică a formularului). Noul conținut al formularului 177 conține o căsuță referitoare la acordul contribuabilului ca entitatea beneficiară să fie informată de organul fiscal cu privire la sumele redirecționate, denumirea și codul de identificare ale contribuabilului care a redirecționat aceste sume.

În ceea ce privește sumele redirecționate din impozite aferente anilor dinaintea anului 2024, inclusiv cele din cererile aflate în curs de soluționare, respectiv sumele redirecționate din impozitul pe profit/impozitul pe veniturile microîntreprinderilor prin formularul 177, precum și sumele redirecționate din impozitul pe venit prin formularele 212 și 230, a fost reglementată, începând cu 18 septembrie 2024, *Procedura privind comunicarea de către organul fiscal a datelor de identificare a contribuabililor și a sumelor redirecționate din impozitul datorat către entitățile beneficiare, în baza acordului contribuabilului*.

Această procedură reglementează următoarele aspecte:

- ✓ **transmiterea de către contribuabilii** care au dispus redirecționarea unor sume din impozitul pe profit / impozitul pe veniturile microîntreprinderilor / impozitul pe venitul persoanelor fizice **a acordului privind comunicarea de către organul fiscal central** competent către entitățile beneficiare a informațiilor referitoare la numele și prenumele / denumirea și codul de identificare fiscală ale contribuabilului, precum și sumele redirecționate de acesta.

Modelul *Acordului privind comunicarea către entitățile beneficiare a datelor de identificare și a sumelor redirecționate din impozitul pe profit / impozitul pe veniturile microîntreprinderilor / impozitul pe veniturile persoanelor fizice* este publicat pe site-ul ANAF și poate fi accesat la următorul [link](#).

- ✓ **Comunicarea de către organul fiscal către entitățile beneficiare** a informațiilor menționate anterior.

Această comunicare se realizează prin transmiterea lunară (până pe data de 10 a fiecărei luni) de către compartimentul de specialitate entităților beneficiare a *Notificării privind comunicarea datelor de identificare a contribuabililor și a sumelor redirecționate de aceștia din impozitul pe profit / impozitul pe veniturile microîntreprinderilor / impozitul pe veniturile persoanelor fizice*.

Modelul acestei notificări este publicat pe site-ul ANAF și poate fi accesat la următorul [link](#).

²Versiunea electronică este publicată la următorul link:
https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/Declaratii_R/177.html .

Determinarea sumei maxime disponibile pentru redirecționare din impozitul pe profit

Pasul 1. Se determină nivelul de 20% din impozitul pe profit final datorat. Așa cum menționăm mai sus, conform legii, trebuie luat în calcul impozitul pe profit mai puțin impozitul pe profit scutit/reduc, ceea ce ar echivala, după unele confirmări neoficiale, cu rd. 41 – rd. 42 din Declarația 101 a anului anterior.

Pasul 2. Suma rezultată se compară cu 0.75% din cifra de afaceri aferentă anului din al cărui impozit pe profit dispuneți redirecționare (CA 2023 pentru redirecționări din impozitul pe profit aferent anului 2023).

Pasul 3. Din suma reprezentând minimumul dintre (0.75% CA; 20% din impozitul pe profit final datorat) se scade suma acțiunilor de sponsorizare acordate în anul din al cărui impozit pe profit se dispune redirecționarea precum și sumele reportate din astfel de acțiuni. Suma rezultată, dacă este pozitivă, reprezintă disponibilul din care se poate dispune redirecționarea.

Exemple

Elemente de calcul (lei) / Plătitor	Impozit pe profit		Impozit pe venit micro	
Cifra de afaceri		50.000.000		irelevant
Profit impozabil		4.000.000		1.000.000
Impozit	16%	640.000	3%	30.000
Limită cifră de afaceri (7,5%)		375.000		irelevant
Limită impozit pe profit (20%)		128.000		6.000
Sponsorizări în an		70.000		2.000
Sumă ce poate fi redirecționată		58.000		4.000
Impozit datorat		570.000		28.000

Alte obligații declarative privind contractele de sponsorizare

Începând cu anul 2018 a fost introdusă obligația pentru contribuabilii care realizează acțiuni de sponsorizare să depună o declarație informativă – **Formularul 107** – cu privire la beneficiarii acestor acțiuni.

Aceasta declarație se va depune doar pentru contractele de sponsorizare încheiate în cursul anului (pct. I de mai sus), nu și pentru contracte de sponsorizare încheiate la finele anului prin care se redirecționează o parte din impozitul pe profit/impozitul pe veniturile microîntreprinderilor (pct. II de mai sus).

În cazul contribuabililor plătitori de impozit pe profit, termenul pentru depunerea formularului 107 este termenul pentru depunerea declarației anuale de impozit pe profit.

În cazul contribuabililor plătitori de impozit pe veniturile microîntreprinderilor, este până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor celui în care au fost efectuate sponsorizările.

Alte aspecte privind sponsorizările

Recunoașterea cheltuielii cu sponsorizarea în contabilitate

Cheltuiala cu sponsorizarea se recunoaște în contabilitatea sponsorului **pe baza documentelor care atestă efectuarea plății sau predarea bunurilor materiale***, prin contul contabil 6584 „Cheltuieli cu sumele sau bunurile acordate ca sponsorizări”.

*și nu la data încheierii contractului, cu excepția situației în care data plății/predării bunului coincide cu cea a încheierii contractului.

Regimul TVA pentru sponsorizările în bunuri

În cazul sponsorizărilor în *bunuri*, sponsorul (înregistrat în scopuri de TVA) va putea păstra deducerea TVA de la achiziție/producția bunului și nu va fi obligat să colecteze TVA pentru ieșirea bunurilor câtă vreme valoarea totală a bunurilor acordate în cursul unui an calendaristic se încadrează în limita a 3 la mie din cifra de afaceri anuală (indicator determinat pe baza datelor din Decontul de TVA).

Evaluarea bunurilor materiale care fac obiectul sponsorizării

Bunurile materiale care fac obiectul sponsorizării sunt evaluate prin contractul de sponsorizare astfel:

- *dacă bunurile sunt produse de către sponsor* – **prețul de vânzare** al sponsorului, exclusiv TVA;
- *dacă bunurile sunt achiziționate în scopul sponsorizării* (achiziție ce se demonstrează pe baza facturii sau a chitanței fiscale de cumpărare) – **prețul de cumpărare** de pe piață, exclusiv TVA;
- *dacă bunurile sunt primite din străinătate cu titlu de sponsorizare* – **valoarea în vamă** stabilită potrivit legii.