

Tratamentul fiscal al operațiunilor de sponsorizare și mecenat

Dr. Radu Buziernescu¹

În condițiile în care contribuabilii realizează tot mai frecvent acte de sponsorizare și mecenat, în cele ce urmează, ne propunem să expunem tratamentul fiscal al acestor operațiuni din perspectiva unei societăți comerciale, persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în România și plătitoare de impozit pe profit.

1. Considerații generale

În debutul materialului nostru, dat fiind faptul că legea fiscală condiționează acordarea facilităților pentru persoanele care realizează sponsorizări și acte de mecenat de respectarea condițiilor legale de realizare a acestor operațiuni [pe care le regăsim în art. 21 alin. (4) lit. f) din Codul fiscal care reglementează deducerea din impozitul pe profit a sumelor reprezentând sponsorizări și/sau acte de mecenat, sintagma „efectuează sponsorizări potrivit Legii nr. 32/1994 privind sponsorizarea”], considerăm potrivit să prezentăm succint regimul juridic al sponsorizării și mecenatului, așa cum rezultă din Legea nr. 32/1994 și Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 994/1994 privind aprobarea instrucțiunilor pentru aplicarea Legii nr. 32/1994.

Așadar, pentru a stabili dacă o societate comercială, care efectuează un act cu titlu gratuit sau o liberalitate, beneficiază de un tratament fiscal favorabil, este necesar să analizăm dacă sunt îndeplinite condițiile ca acel act juridic să fie calificat drept sponsorizare sau mecenat.

În acest scop, chiar cu riscul ca expunerea noastră să fie considerată scolastică, prezentarea fiecăruia dintre cele două acte juridice (sponsorizarea și mecenatul) va cuprinde: definiția, categoriile de beneficiari, domeniile de activitate în care se pot efectua sponsorizări/acte de mecenat, obiectul și condițiile de formă cerute pentru încheierea valabilă.

Sponsorizarea este actul juridic prin care două persoane convin cu privire la transferul dreptului de proprietate asupra unor bunuri materiale sau mijloace financiare, de către o persoană fizică sau juridică, numită sponsor, pentru susținerea de activități fără scop lucrativ, desfășurată de cealaltă parte, beneficiarul sponsorizării.

Beneficiar al sponsorizării poate fi:

1. orice persoană juridică fără scop lucrativ care desfășoară în România sau urmează să desfășoare o activitate în domeniile: cultural, artistic, educativ, 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, comunitar, de reprezentare a asociațiilor profesionale, de întreținere, restaurare, conservare și punere în valoare a monumentelor istorice;

2. instituțiile și autoritățile publice, inclusiv organele de specialitate ale administrației publice, pentru activități desfășurate în domeniile de la pct. 1;

3. emisiuni ori programe ale organismelor de televiziune sau radiodifuziune, precum și cărți ori publicații din domeniile definite la pct.1;

4. orice persoană fizică cu domiciliul în România a cărei activitate în unul dintre domeniile prevăzute la pct. 1 este recunoscută de către o persoană juridică fără scop lucrativ sau de către o instituție publică ce activează în domeniul pentru care se solicită sponsorizarea.

Mecenatul este un act de liberalitate prin care o persoană fizică sau juridică, numită mecena, transferă, fără obligație de contrapartidă directă sau indirectă, dreptul său de proprietate asupra unor

¹ *Radu Buziernescu* manager al S.C. Professional Consulting S.R.L. – Craiova (membră a Camerei Consultanților Fiscali din România), conferențiar universitar doctor la Universitatea din Craiova, Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor.

bunuri materiale sau mijloace financiare către o persoană fizică, ca activitate filantropică cu caracter umanitar, pentru desfășurarea unor activități în domeniile: cultural, artistic, medico-sanitar sau științific-cercetare fundamentală și aplicată.

În ceea ce privește forma în care se încheie fiecare dintre aceste acte juridice, legea prevede pentru contractul de sponsorizare încheierea sub forma unui act sub semnătură privată, în vreme ce pentru actul de mecenat se prevede încheierea acestuia în formă autentică.

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

a) la prețul de vânzare al sponsorului, exclusiv TVA, în cazul în care bunurile sunt produse de către acesta;

b) la prețul de cumpărare de pe piață, exclusiv TVA, în cazul în care bunurile sunt achiziționate în scopul sponsorizării, fapt dovedit pe baza facturii;

c) la valoarea în vamă a bunurilor materiale primite din străinătate cu titlu de sponsorizare, stabilită conform prevederilor legale.

Considerăm potrivit să aducem în discuție prevederile art. 6 din Legea nr. 32/1994, potrivit cărora facilitățile fiscale prevăzute de Legea nr. 32/1994 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.

În condițiile în care, în acest moment, facilitățile fiscale de care beneficiază persoanele care realizează operațiuni de sponsorizare sau mecenat sunt reglementate de Codul fiscal, se pune întrebarea dacă prevederile art. 6 din Legea nr. 32/1994 se mai aplică. Sarcina interpretului este dificilă întrucât, dacă interpretăm literal textul în discuție, rezultă că încălcarea interdicțiilor în ceea ce privește realizarea sponsorizării duce la pierderea facilităților, dar a celor reglementate de Legea nr. 32/1994, care, după cum am arătat, nu se mai aplică. În vreme ce, dacă încercăm să surprindem voința legiuitorului în momentul edictării textului respectiv, ne putem gândi că s-a dorit ca încălcarea interdicțiilor să atragă pierderea facilităților fiscale, indiferent de actul normativ prin care acestea sunt aprobate.

Dat fiind că acest text are aplicabilitate practică, cel puțin din perspectiva sponsorizării unei persoane juridice fără scop lucrativ (de exemplu, o fundație) de către o societate comercială care are calitatea de fondator, în opinia noastră, considerăm că se impune ca voința legiuitorului să fie redată expres, fie prin abrogarea articolului în cauză, fie prin modificarea sa, în sensul că încălcarea interdicțiilor atrage pierderea facilităților reglementate de legea fiscală.

2. Tratatul fiscal al cheltuielilor de sponsorizare și mecenat

În cele ce urmează, continuăm expunerea noastră cu prezentarea tratamentului fiscal aplicabil operațiunilor de sponsorizare și mecenat, deoarece aspectele legate de interpretarea reglementărilor care pot fi calificate ca fiind cel puțin neclare ale Legii nr. 32/1994 nu fac obiectul studiului nostru.

Este știut faptul că, începând cu 1 ianuarie 2004, odată cu intrarea în vigoare a Codului fiscal (Legea nr. 571/2003), tratamentul fiscal al cheltuielilor de sponsorizare și/sau mecenat s-a modificat în sensul că acestea sunt cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit, însă contribuabilul beneficiază de o deducere din impozitul pe profit.

Astfel, potrivit art. 21 alin. (4) lit. f) C.fisc., contribuabilii care efectuează sponsorizări și/sau acte de mecenat, potrivit prevederilor Legii nr. 32/1994 privind sponsorizarea și ale Legii bibliotecilor nr. 334/2002, republicată, precum și cei care acordă burse private, potrivit legii, scad din impozitul pe profit datorat sumele aferente, dacă totalul acestor cheltuieli îndeplinește cumulativ următoarele **condiții**:

1. este în limita a 3 la mie din cifra de afaceri;

2. nu depășește mai mult de 20% din impozitul pe profit datorat.

În limitele respective se încadrează și cheltuielile de sponsorizare a bibliotecilor de drept public, în scopul construcției de localuri, al dotărilor, achizițiilor de tehnologie a informației și de documente specifice, finanțării programelor de formare continuă a bibliotecarilor, schimburilor de specialiști, a burselor de specializare, a participării la congrese internaționale.

Un exemplu de calcul privind scăderea din impozitul pe profit datorat a cheltuielilor reprezentând sponsorizarea este reglementat la pct. 49¹ al Titlului II din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, asupra căruia nu insistăm, considerând că reglementarea este extrem de clară.

Se cuvine să menționăm faptul că definiția „cifrei de afaceri”, care constituie baza pentru calculul primei limitări, nu o regăsim în Codul fiscal, situație în care ne vedem obligați să apelăm la definiția cuprinsă în reglementările contabile, respectiv la pct. 38 alin. (1) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1752/2007, potrivit căruia, *cifra de afaceri netă cuprinde sumele rezultate din vânzarea de produse și furnizarea de servicii care se înscriu în activitatea curentă a entității, după deducerea reducerilor comerciale și a taxei pe valoarea adăugată, precum și a altor taxe legate direct de cifra de afaceri.*

Insistăm asupra faptului că numai în situația unei sponsorizări sau mecenat efectuate în condițiile Legii nr. 32/1994 este permisă deducerea cheltuielii cu sponsorizarea/mecenatul din impozitul pe profit.

Din practică s-a desprins ideea că, analizând o operațiune din perspectiva condițiilor prevăzute de lege pentru a o califica drept sponsorizare sau mecenat, este necesar să se acorde atenție categoriilor de persoane care pot fi beneficiari ai sponsorizării/mecenatului, domeniilor de activitate în care își desfășoară activitatea beneficiarii, precum și obiectului sponsorizării/mecenatului.

Din punct de vedere contabil, respectând principiul independenței exercițiului, cheltuielile cu TVA aferentă depășirii plafonului afectează exercițiul financiar la care se referă, iar în ceea ce privește TVA colectată, aceasta se va evidenția în perioada fiscală în care se depun situațiile financiare. Înregistrarea cheltuielii nedeductibile se va face în corespondență cu contul de TVA neexigibil, iar în perioada în care taxa devine exigibilă, se va trece în contul de TVA colectată.

Cu titlu de exemplu, prezentăm următoarea situație: o societate comercială prestează pentru o fundație un serviciu (ridicarea gunoiului menajer) fără a percepe plata vreunei sume de bani, în baza unui contract intitulat „de sponsorizare”, considerând ca realizează o „sponsorizare în servicii”.

Or, din definiția sponsorizării, pe care am prezentat-o în partea introductivă a materialului nostru, rezultă că obiectul acesteia constă în bunuri materiale sau mijloace financiare, legea neprevăzând posibilitatea sponsorizării „în servicii”.

Dat fiind că nu sunt îndeplinite condițiile pentru a califica contractul drept sponsorizare, cheltuielile ocazionate de realizarea acestor servicii nu beneficiază de tratamentul fiscal favorabil precizat mai sus, respectiv nu se efectuează deducerea din impozitul pe profit, ele fiind oricum nedeductibile, deoarece nu sunt realizate în scopul obținerii de venituri impozabile [art. 21 alin. (1) C.fisc.].

O soluție pentru a se ajunge la aceeași finalitate, din punct de vedere financiar, însă cu regim fiscal favorabil, ar fi aceea ca societatea comercială să factureze fundației serviciul și, concomitent, să încheie un contract de sponsorizare având ca obiect o sumă de bani echivalentă cu prețul prestației.

3. Tratament fiscal, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, pentru operațiunile de sponsorizare și mecenat

Din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, se impune să precizăm că Legea nr. 571/2004, cu modificările și completările ulterioare (Codul fiscal) stabilește reguli în acest domeniu (al taxei pe valoarea adăugată) doar pentru ipoteza în care obiectul sponsorizării/actului de mecenat îl constituie bunuri și servicii. Sponsorizările în numerar nu intră sub incidența vreunei reglementări

referitoare la taxa pe valoarea adăugată; practic, o societate comercială poate realiza sponsorizări sau acte de mecenat în numerar într-un quantum nelimitat, fără a exista vreo obligație în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată.

Pentru a prezenta regimul fiscal din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată al operațiunilor de sponsorizare și mecenat sunt necesare câteva precizări referitoare la „livrările către sine” și „prestările către sine”.

Orice livrare de bunuri care este efectuată cu plată este o operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată. O livrare care este efectuată fără plată nu constituie o operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, cu excepția cazului în care se menționează expres în legislație contrariul. Acele operațiuni expres nominalizate, deși efectuate fără plată, pe care legiuitorul le-a considerat ca fiind cu plată și, în consecință, operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, sunt definite ca fiind „livrări către sine” [art. 128 alin. (4) C.fisc.]. Motivul pentru care au fost reglementate livrările către sine este următorul: persoana impozabilă deduce taxa în momentul achiziției; dacă, ulterior, aceste bunuri sunt donate, ele trebuie să fie supuse taxei, deoarece persoana impozabilă devine în acest caz consumatorul final al bunurilor.

Un raționament similar se aplică și în cazul prestărilor de servicii denumite „prestări către sine” [art. 129 alin. (4) C.fisc.].

Prin excepție de la prevederile referitoare la „livrări către sine”, respectiv referitoare la „prestări către sine” sponsorizările și mecenatul realizate într-un anumit plafon sunt scoase de legiuitor din sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Redăm mai jos regimul fiscal din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată al operațiunilor de sponsorizare și mecenat, așa cum rezultă din Codul fiscal și Normele metodologice de aplicare a acestuia.

Nu constituie livrare de bunuri acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare sau de mecenat [art. 124 alin. (8) lit. f) C.fisc.].

Nu constituie prestare de servicii efectuată cu plată utilizarea bunurilor rezultate din activitatea economică a persoanei impozabile, ca parte a unei prestări de servicii efectuată în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, mecenat [art. 129 alin. (5) lit. a) C.fisc.].

Bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de sponsorizare sau mecenat, respectiv utilizarea bunurilor rezultate din activitatea economică a persoanei impozabile, ca parte a unei prestări de servicii efectuate în mod gratuit, nu sunt considerate livrări de bunuri, respectiv prestări de servicii, dacă valoarea totală în cursul unui an calendaristic se încadrează în limita a 3 la mie din cifra de afaceri determinată potrivit art. 152 alin. (2) C.fisc. [pct. 6 alin. (11) lit. b) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004].

Încadrarea în plafonul menționat mai sus se determină pe baza datelor raportate prin situațiile financiare anuale. Nu se iau în calcul pentru încadrarea în acest plafon sponsorizările, acțiunile de mecenat acordate în numerar. Depășirea plafonului constituie prestare de servicii, respectiv livrare de bunuri cu plată și se colectează taxa, dacă s-a exercitat dreptul de deducere a taxei aferente achizițiilor care depășesc plafonul. Taxa colectată aferentă depășirii se calculează și se include în decontul întocmit pentru perioada fiscală în care persoana impozabilă a depus sau trebuie să depună situațiile financiare anuale.

Pentru ilustrarea acestor reguli prezentăm următorul **studiu de caz**:

O societate comercială a efectuat sponsorizări în bunuri într-un exercițiu financiar evaluate la 1.000 u.m. Pentru bunuri în valoare de 700 u.m. societatea a dedus TVA în sumă de 133 u.m., iar pentru bunuri în valoare de 300 u.m. societatea nu a dedus TVA (au fost achiziționate de la o societate neînregistrată în scopuri de TVA).

Cifra de afaceri în exercițiul financiar este de 300.000 u.m..

Calculăm plafonul în cadrul căruia societatea poate efectua sponsorizări, acte de mecenat fără ca acestea să constituie livrare /prestare:

$3/1000 \times 300.000 \text{ u.m.} = 900 \text{ u.m.}$

Observăm că societatea a efectuat sponsorizări în bunuri evaluate la 1.000 u.m., practic depășindu-se plafonul cu 100 um. Deoarece societatea a dedus TVA doar pentru o parte din bunurile care au făcut obiectul sponsorizării, este necesar să determinăm, în cazul achizițiilor care depășesc plafonul, pentru care dintre acestea s-a dedus TVA.

Acest calcul propunem să se realizeze astfel:

Calculăm ponderea achizițiilor pentru care s-a dedus TVA în total achiziții:

$700 \text{ u.m.} : 1000 \text{ u.m.} = 70\%$

Aplicăm această pondere la depășirea de plafon: $100 \text{ u.m.} \times 70\% = 70 \text{ u.m.}$

Aceasta va constitui baza impozabilă pentru TVA care trebuie colectată: $70 \text{ u.m.} \times 19\% = 13,3 \text{ u.m.}$

În cazul depășirii plafonului există obligația întocmirii unei autofacturi. Autofactura va cuprinde atât la rubrica „Furnizor”, cât și la rubrica „Cumpărător” informațiile referitoare la persoana impozabilă, iar în cazul bunurilor/serviciilor acordate gratuit în cadrul acțiunilor de sponsorizare/mecenat, în loc de denumirea și descrierea bunurilor livrate sau serviciilor prestate se poate menționa, după caz: depășire plafon sponsorizare sau mecenat.

Subliniem faptul că, în materia taxei pe valoarea adăugată, Codul fiscal reglementează o definiție a cifrei de afaceri care servește drept bază pentru calculul plafonului și care nu se suprapune peste definiția cifrei de afaceri reglementată de Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1752/2005.

Astfel, în scopul calculării plafonului pentru taxa pe valoarea adăugată, cifra de afaceri cuprinde: operațiuni taxabile, operațiuni scutite cu drept de deducere, operațiuni scutite fără drept de deducere prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) și f), dacă acestea nu sunt accesorii activității principale. Cifra de afaceri nu cuprinde livrările de active fixe corporale sau necorporale, astfel cum sunt definite la art. 125¹ alin. (1) pct. 3, efectuate de persoana impozabilă; livrările intracomunitare de mijloace de transport noi, către un cumpărător care nu îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).

4. Considerații finale

Analizând motivele pentru care societățile comerciale efectuează acte de sponsorizare și/sau mecenat, concluzia este că acestea conștientizează doar avantajele strict fiscale pe care le acordă legea, fără însă să aibă în vedere că, în acest fel, realizează și un interes general al comunității.

Data fiind această stare de fapt, în acest moment, doar societățile comerciale care au o minimă profitabilitate pot efectua sponsorizări și/sau acte de mecenat. În consecință, se impune, pentru cointeresarea societăților comerciale în efectuarea de sponsorizări și/sau acte de mecenat să se modifice legislația fiscală în sensul majorării plafonului de deductibilitate din impozitul pe profit al cheltuielilor efectuate în acest scop.