



Nr. 4230/02.10.2024

*Către,*

**MINISTERUL FINANTELOR**

**În atenția domnului Marius ZINCA - Secretar de Stat**

**Direcția Generală de Legislație Fiscală și Reglementări Vamale și Contabile**

**Domnului Iulian ARDELEANU – Director General**

**Subiect:** Solicitare de clarificări în privința aplicării și interpretării unor prevederi referitoare la tratamentul fiscal aplicabil burselor private din titlul II din Codul fiscal, precum și a unor prevederi din Legea nr. 376/2004 privind bursele private

*Stimate domnule Secretar de Stat,*

*Stimate domnule Director General,*

Având în vedere prevederile OUG nr. 115/2023 aplicabile începând cu 1 ianuarie 2024, vă supunem atenției o neclaritate în legislația fiscală, cu privire la tratamentul fiscal aplicabil burselor private din perspectiva impozitului pe profit.

***(1) Prevederile legale aplicabile***

Prevederile legislației fiscale incidente sunt următoarele:

**Articol 25 alineat (13) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:**

*”(13) Pentru determinarea rezultatului fiscal, contribuabilii care efectuează cheltuieli privind bursele private, potrivit Legii nr. 376/2004 privind bursele private, cu modificările ulterioare, însumează aceste cheltuieli în limita a 1.500 lei/fiecare bursă acordată, cu cele prevăzute la art. 25 alin. (3) lit. b), iar suma rezultată se deduce în limita prevăzută la art. 25 alin. (3) lit. b).”*

**Articol 25 alineat (3) litera b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:**

*”(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:*

*b) cheltuielile sociale, în limita unei cote de până la 5%, aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului, potrivit Codului muncii. Intră sub incidența acestei limite următoarele:*

*1. ajutoarele de înmormântare, ajutoarele pentru bolile grave și incurabile, ajutoarele pentru naștere, ajutoarele pentru proteze, ajutoarele pentru pierderi produse în gospodăriile proprii, ajutorarea copiilor din școli și centre de plasament;*

2. cheltuielile pentru funcționarea corespunzătoare a unor unități aflate în administrarea contribuabililor, precum: creșe, grădinițe, școli, muzee, biblioteci, cantine, baze sportive, cluburi, cămine de nefamiliști și altele asemenea;

3. cheltuielile reprezentând: cadouri în bani sau în natură, inclusiv tichete cadou oferite salariaților și copiilor minori ai acestora, servicii de sănătate acordate în cazul bolilor profesionale și al accidentelor de muncă până la internarea într-o unitate sanitară, tichete culturale și tichete de creșă acordate de angajator în conformitate cu legislația în vigoare, contravaloarea serviciilor turistice și/sau de tratament, inclusiv transportul, acordate de angajator pentru salariații proprii și membrii lor de familie, precum și contribuția la fondurile de intervenție ale asociațiilor profesionale ale minerilor;

3<sup>1</sup>. sumele achitate de contribuabil pentru plasarea copiilor angajaților în unități de educație timpurie, potrivit reglementărilor legale din domeniul educației naționale, dar nu mai mult de 1.500 lei/lună pentru fiecare copil; în sensul prevederilor prezentului punct, condițiile acordării sumelor pentru plasarea copiilor angajaților în unități de educație timpurie, supuse limitării fiscale, sunt cele prevăzute la art. 76 alin. (41) lit. i).

4. alte cheltuieli cu caracter social efectuate în baza contractului colectiv de muncă sau a unui regulament intern;”

#### **Prevederile legislației specifice aplicabile sunt următoarele:**

##### **Articol 4 din Legea nr. 376/2004 privind bursele private:**

”Art. 4. **Cuantumul lunar al bursei private** va fi stabilit de către cel care acordă bursa sau de altă persoană juridică ori fizică desemnată de acesta.”

##### **Punct 4.2 din Instrucțiunile de aplicare a Legii nr. 376/2004 privind bursele private, aprobate prin Ordinul nr. 1759/2004:**

”4.2. **Cuantumul bursei private** se stabilește la încheierea contractului și **trebuie să acopere cel puțin masa, cazarea și cheltuielile de întreținere, fără a se situa sub nivelul salariului minim pe economie**. Acest cuantum se poate modifica ulterior încheierii contractului numai prin act adițional la acesta.”

##### **Articol 4 din model de contract conform ANEXA Nr. 1 la Instrucțiunile de aplicare a Legii nr. 376/2004 privind bursele private, aprobate prin Ordinul nr. 1759/2004:**

”Art. 4. - **Persoana fizică sau persoana juridică de drept privat se obligă să asigure finanțarea bursei în cuantum de ..... lunar, pe o perioadă de ..... luni, începând cu luna ..... anul ..... .**”

#### **Alte prevederi care se pot corobora**

##### **Dicționarul explicativ al limbii române (DEX):**

”**Bursă: Alocație bănească (lunară)** acordată de stat, de o instituție etc. unui elev sau unui student, pentru a-și acoperi cheltuielile de întreținere în timpul studiilor ori unor cercetători, cadre didactice etc. pentru specializare sau perfecționare; întreținere gratuită acordată de stat, de o instituție etc. unui elev sau unui student.”

**Ordinul nr. 6463/2023 privind aprobarea Criteriilor generale de acordare a burselor și a altor forme de sprijin financiar de la bugetul de stat pentru studenții și cursanții din învățământul superior de stat, învățământ cu frecvență:**

*”Art. 3. (1) Bursele, indiferent de categorie, se acordă pe toată durata anului universitar (12 luni), cu excepția burselor sociale ocazionale.”*

## **(2) Înțelegerea și interpretarea noastră**

### **A. Cu privire la limita deductibilă a burselor private**

Conform prevederilor articolului 25 alineat (13) coroborate cu prevederile articolului 25 alineat (3) litera b) din Codul fiscal, începând cu 1 ianuarie 2024 bursele private acordate de un angajator pe baza de contract pot fi deduse limitat la calculul impozitului pe profit datorat, luând în considerare **cele două limite precizate de legislația fiscală:**

- (i) Prima limită este de **1.500 lei/fiecare bursă acordată;**
- (ii) A doua limită este cea prevăzută pentru cheltuieli sociale. Astfel, bursele private în limita a 1.500 lei/fiecare bursă acordată se însumează cu celelalte cheltuieli sociale prevăzute la articolul 25 alineat (3) litera b) din Codul fiscal și se deduc în **limita a 5% din valoarea cheltuielilor cu salariile personalului.**

În funcție de interpretarea pe care o dăm textului din Codul fiscal cu privire la prima limită prevăzută la art. 25 alin. (13), cea de 1.500 lei/fiecare bursă acordată, constatăm că poate exista o necorelare între prevederile din Codul fiscal și cele din Legea nr. 376/2004 privind bursele private.

Astfel, în condițiile în care Codul fiscal nu precizează dacă plafonul deductibil de **1.500 lei/fiecare bursă** se aplică **lunar sau anual**, dacă interpretarea dată ar fi în sensul unui plafon de deductibilitate anual/bursa acordată în valoare de 1.500 lei, în timp ce prevederile Legii nr. 376/2004 și instrucțiunile de aplicare a acesteia stabilesc **acordarea lunară a bursei private**, atunci ar rezulta că este într-adevăr o gravă necorelare, iar facilitatea prevăzută de Codul fiscal nu și-ar mai atinge scopul avut în vedere de legiuitor.

**Totuși, întrucât articolul 25 alineat (13) din Codul fiscal face referire la bursele private acordate potrivit Legii nr. 376/2004, iar Legea nr. 376/2004 și instrucțiunile de aplicare a acesteia stabilesc o acordare lunară a bursei private, înțelegerea noastră este că limita de 1.500 lei se aplică lunar pentru fiecare bursă acordată în luna respectivă.** Înțelegerea noastră este întărită și de definiția din DEX a bursei, precum și de faptul că în legislația specifică învățământului bursele de orice tip se acorda pe lună.

Mai mult, în acest raționament ne bazăm și pe faptul că într-o prevedere asemănătoare a Codului fiscal, în cazul sumelor achitate de contribuabili pentru plasarea copiilor angajaților în unități de educație timpurie, plafonul deductibil prevăzut de Codul fiscal este de **1.500 lei/lună pentru fiecare copil.**

### (3) *Solicitarea noastră*

În contextul celor menționate mai sus, **vă rugăm, ca pentru o corectă aplicare a legii, să faceți precizarea necesară, respectiv, dacă înțelegerea noastră este corectă, în sensul că limita deductibilă de 1.500 lei se aplică lunar pentru fiecare bursă acordată în luna respectivă.**

**Într-o ipoteză contrară, vă rugăm, de asemenea, să ne faceți cunoscută modalitatea de aplicare a dispozițiilor legale și modul de coroborare a prevederilor legislației fiscale cu legislația specifică, precum și argumentele avute în vedere.**

În aprecierea noastră, dacă înțelegerea prevederii de mai sus nu este cea precizată de noi, iar intenția legiuitorului ar fi de a se aplica plafonul deductibil de 1.500 lei la nivel de an pe fiecare contract de bursă privată, urmează să apară următoarele anomalii și inechități în aplicarea practică a acesteia, în funcție de modul de încheiere a contractului de bursă privată:

- În cazul contractelor de bursă privată valabile pentru 1 an, limita de deductibilitate pe lună ar fi ne semnificativă, 125 lei/luna/ bursă;
- În cazul contractelor de bursă privată valabile pentru mai mult de 1 an, plafonul de deductibilitate anual ajunge să fie și mai redus (1.500 lei / numărul de ani de valabilitate al contractului/12).

#### **B. Cu privire la cuantumul bursei private**

Adițional aspectelor de mai sus, am identificat și o altă problemă discutabilă, respectiv cea cu privire la prevederile punctului 4.2 din Instrucțiunile de aplicare a Legii nr. 376/2004 privind bursele private, conform căroră **cuantumul bursei private trebuie să acopere cel puțin masa, cazarea și cheltuielile de întreținere, fără a se situa sub nivelul salariului minim pe economie.**

Având în vedere că această prevedere din instrucțiuni, pe de o parte, aceasta pare că excede prevederilor Legii nr. 376/2004, în care nu există nicio limitare minimă referitoare la nivelul bursei private, iar pe de altă parte, dacă această limită minimă este aplicabilă lunar, vă rugăm să ne precizați și în ce mod se corelează această limită minimă cu limita maximă prevăzută de Codul fiscal cu privire la deductibilitatea limitată a cuantumului bursei private.

Vă mulțumim pentru sprijinul acordat contribuabililor și profesioniștilor din domeniul consultanței fiscale pentru asigurarea aplicării corecte a legislației și atingerea astfel a scopului urmărit de legiuitor.

Cu stimă,

**Dan Manolescu**

**Președinte CCF**