

Dosar nr. /90/2019

ROMÂNIA

CURTEA DE APEL PITEȘTI
SECȚIA A II-A CIVILĂ, DE CONȚENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

ÎNCHIEIERE

Ședința publică din 12 Februarie 2021

Curtea constituită din:

Președinte:, judecător

Judecător

Judecător

Grefier

S-a luat în examinare, pentru soluționare, recursul formulat de pârâta D..... reprezentată și cu sediul procedural ales la Acu sediul în R....., împotriva sentinței nr....., în dosarul nr. /90/2019, intimat fiind reclamantul P..... cu domiciliul în R.....

La apelul nominal făcut în ședință publică, a răspuns avocat E..... pentru intimatul-reclamant, potrivit împuternicirii avocațiale de la dosar, lipsă fiind recurenta-pârâtă.

Procedura de citare este legal îndeplinită.

S-a făcut referatul cauzei de către grefierul de ședință, după care:

Instanța, în raport de principiul fiscal al certitudinii impunerii (art.3 lit.b C.fisc.) anterior Legii nr.30/2019, activitatea de tranzacționare a bitcoin (criptomonedă) pe piața internațională trebuie considerată venit impozabil „din alte surse” în accepțiunea art.72 alin.2 din Legea nr.571/2003, beneficiarului obligației revenindu-i sarcina prevăzută de art.116 C.fisc. a declarării acesteia, pune în discuție sesizarea Înaltei Curți de Casație și Justiție pentru pronunțarea unei hotărâri prealabile în raport de dispozițiile art.519, 521 C.pr.civ..

Reprezentantul intimatului-reclamant având cuvântul arată că este de acord cu sesizarea Înaltei Curți de Casație și Justiție, având în vedere că la momentul respectiv legislația națională nu reglementa astfel de tranzacții.

La interpelarea instanței, în sensul de a preciza dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art.519 C.pr.civ., reprezentantul intimatului-reclamant arată că sunt îndeplinite.

Curtea rămâne în pronunțare asupra sesizării Înaltei Curți de Casație și Justiție cu dezlegarea problemei de drept.

CURTEA

Deliberând asupra recursului de față, constată următoarele:

I. Circumstanțele cauzei*I.1. Obiectul cererii de chemare în judecată*

Prin cererea înregistrată la Tribunalul Vâlcea la data de 9 iulie 2019, reclamantul P....., în contradictoriu cu pârâta D....., reprezentată și cu sediul ales la A....., a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere nr., precum și împotriva Raportului de inspecție fiscală nr., comunicate la data de 21.12.2018. A solicitat admiterea contestației și, în consecință, anularea în totalitate a celor două acte administrativ - fiscale contestate, în ceea ce privește următoarele sume: - impozit pe venit stabilit suplimentar în valoare de 155.897 lei reprezentând debit (94.536 lei anul 2015 + 61.361 lei anul 2016), la care se adaugă majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente; - contribuții sociale de sănătate stabilite suplimentar în valoare de 53.590 lei reprezentând debit (31.497 lei anul 2015 + 21.093 lei anul 2016), la care se adaugă majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente, solicitând și acordarea cheltuielilor de judecată ocazionate de prezentul litigiu.

La data de 6.09.2020, reclamantul și-a completat acțiunea, contestând și Decizia nr. ce reprezintă răspunsul la contestația administrativă.

Prin motivarea în fapt reclamantul a arătat, în esență, că, urmare unor verificări întreprinse de organele fiscale și concretizate în Raportul de inspecție fiscală nr. pentru perioada 01.01.2015 - 31.12.2016 (pag. 5 Raport), s-a reținut că a desfășurat activitatea de tranzacționare monedă electronică Bitcoin pe piața internațională (pag. 6 și 12 Raport), fără a declara veniturile realizate din acesta activitate (pag. 10 și 12 Raport). S-a considerat de organele de inspecție fiscală că datorează impozit pe venit și CASS pentru veniturile obținute din vânzarea de criptomonede (Bitcoin) din perioada 01.01.2015-31.12.2016, apreciind organele fiscale că astfel de venituri din tranzacționarea de criptomonede se încadrează la veniturile din „alte surse” definite de art. 61 și 114 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal și impozitate cu 16% conform art. 115 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal.

Reclamantul a criticat actele administrative, apreciind, în primul rând, că venitul din tranzacționarea monedelor virtuale (prin care și Bitcoin-ut) - monede virtuale care conform jurisprudenței CJUE nu reprezintă „bunuri corporale” - nu este reglementat în legislația fiscală pe perioada ce face obiectul verificărilor. A subliniat reclamantul că în România în anii 2015-2016, criptomonedă nu era definită ca noțiune de drept, în susținerea acestei ipoteze indicând comunicatul dat de instituțiile statului român (Banca Națională a României, cât și Ministerul de Finanțe prin Direcția Generală de servicii pentru contribuabil) din 11.03.2015 referitor la schemele de monedă virtuală. Ultima poziție mai fermă a BNR pe aceasta temă a fost la începutul anului 2017 (când Bitcoin a început să scadă și, implicit, alte criptomonede): „Banca Națională a României semnalizează creșterea interesului populației față de monedele virtuale, în special Bitcoin, atât din perspectiva deținerii și tranzacționării acestora, cât și ca afacere. Pe fondul lipsei reglementărilor și a lipsei supravegherii schemelor de monade virtuale, la nivel global, precum și diversificarea acestora, s-au amplificat riscurile financiare și reputaționale la nivelul deținătorilor”, a transmis BNR. În susținere a mai indicat și datele oficiale prezentate pe www.anaf.ro la „Sesiune de îndrumare și asistență contribuabili 22 iulie 2015 cu privire la impozitul pe veniturile realizate din investiții de persoanele fizice”, concluzionând că, în anii 2015 - 2016 în România criptomonedele nu aveau o valență juridică. Practic, criptomonedă nu exista ca noțiune de drept.

A mai arătat partea că, la nivel european criptomonedele, au fost calificate de CJUE, încă din anul 2015, ca reprezentând „instrumente de plată”. Curtea de Justiție a Uniunii Europene a statuat în cauza C-264/14 Skatteverket v David Hedqvist că monedele virtuale reprezintă mijloace de plată ce se încadrează în categoria de „monede, bancnote și monede utilizate ca mijloc legal de plată”, iar nu ca reprezentând bunuri sau servicii, mijloace de plată a căror tranzacționare este scutită de la plata T.V.A potrivit dispozițiilor art. 135 alin. (1) lit. e) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată.

Un principiu de drept fiscal prevede - *in dubio contra fiscum* - ce se traduce prin faptul că interpretarea normelor de drept fiscal neclare se va efectua întotdeauna în favoarea debitorilor. Având în vedere argumentele prezentate, a concluzionat că în mod eronat, netemeinic și nelegal organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe venit în valoare de 155.897 lei și contribuții sociale de sănătate în valoare de 53.590 lei, pentru perioada 01.01.2015-31.12.2016, invocând ca și motiv faptul că nu a declarat veniturile realizate din vânzarea de monezi virtuale tranzacționate pe piața internațională.

1.2. Hotărârea instanței de fond

Prin **sentința nr.**, pronunțată de Tribunalul Vâlcea – Secția a II-a Civilă, de contencios administrativ și fiscal, în dosarul nr./90/2019, a fost admisă cererea formulată de reclamant și anulată Decizia de soluționare a contestației administrative nr. emisă de D., Decizia de impunere nr. și Raportul de inspecție fiscală nr. emise de A.

Pentru a hotărî astfel, tribunalul a reținut, în esență, că susținerile reclamantului sunt întemeiate, întrucât, în perioada în care reclamantul a realizat tranzacțiile în discuție, nu existau în legislația națională reglementări care să stabilească nici măcar ce anume reprezintă monedele

virtuale (sau criptomonede) din punct de vedere juridic, respectiv dacă ele trebuie asimilate mijloacelor de plată (asemeni monedelor tradiționale) sau dacă reprezintă bunuri. Relevantă în acest sens este poziția exprimată de Banca Națională a României în comunicatul din data de 11.03.2015, citat de reclamant în acțiunea sa.

De asemenea, nu existau, la epoca faptelor, nici dispoziții ale legii fiscale care să se refere la monedele virtuale și la eventualul regim fiscal al tranzacțiilor cu acestea, după cum reiese din „Sesiunea de îndrumare și asistență contribuabili 22 iulie 2015”, publicată de site-ul ANAF.

Tribunalul a avut în vedere art. 3 lit. b din Codul fiscal și a considerat că actele administrative fiscale contestate nu corespund unei interpretări previzibile a normelor juridice fiscale și că principiul certitudinii impunerii nu a fost respectat.

Instanța de fond a reținut că nu a identificat o practică administrativă a organelor fiscale sau o practică judiciară, contemporane cu perioada în care reclamantul a realizat tranzacțiile în litigiu, din care să rezulte posibilitatea impozitării veniturilor din transferul de monedă virtuală potrivit dispozițiilor referitoare la veniturile din alte surse, care să fi fost în măsură să ofere un reper pentru reclamant cu privire la posibilitatea de a-i fi impozitate veniturile astfel realizate și în funcție de care să-și fi putut orienta deciziile investiționale.

Prin actele contestate pârâta a considerat că veniturile realizate de reclamant din vânzarea de criptomonede constituie din punct de vedere fiscal *venituri din alte surse* și sunt impozabile potrivit art. 78-79 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal anterior (pentru anul 2015), respectiv art. 114-117 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (pentru anul 2016).

În ceea ce privește Codul fiscal anterior, se observă că acesta cuprindea la art. 78 alin. 1 o enumerare nelimitativă a veniturilor din alte surse, iar la alin. 2 prevedea că „*Venituri din alte surse sunt orice venituri identificate ca fiind impozabile, care nu se încadrează în categoriile prevăzute la art. 41 lit. a) - h), altele decât veniturile neimpozabile în conformitate cu prezentul titlu, precum și cele enumerate prin normele metodologice elaborate în aplicarea prezentului articol*”. Se poate deduce astfel în mod rezonabil din acest text că, în concepția legiuitorului, orice venit care nu este declarat în mod expres de lege ca fiind neimpozabil, este supus impozitării, iar dacă pentru respectiva categorie de venit nu există o reglementare expresă, el va fi încadrat în categoria *veniturilor din alte surse* și va fi impozitat potrivit dispozițiilor aplicabile acestora.

Conform art. 79 din Codul fiscal anterior, aplicabil în speță în privința veniturilor obținute de reclamant în anul 2015, „(1) *Impozitul pe venit se calculează prin reținere la sursă la momentul plății veniturilor de către plătitorii de venituri, prin aplicarea unei cote de 16% asupra venitului brut. (2) Impozitul calculat și reținut reprezintă impozit final*”.

Așadar, cel puțin pentru anul 2015, obligația de a calcula, reține, declara și plăti impozitul pe veniturile din alte surse revenea plătitorului de venit, iar nu contribuabilului care realiza aceste venituri. Este prin urmare lipsită de suport legal susținerea pârâtei că reclamantul ar fi avut obligația de a declara și plăti impozitul pe venit și contribuțiile la asigurările sociale de sănătate aferente anului 2015.

Pentru toate considerentele de mai sus, tribunalul a concluzionat că, dacă s-ar valida practica organelor fiscale materializată prin actele administrative contestate, **se ajunge la aplicarea neprevizibilă a unor dispoziții legale fiscale neclare și care nu sunt adecvate, din punctul de vedere al certitudinii, neutralității, justeței și echității fiscale, pentru impunerea unor venituri de natura celor obținute de reclamant, câtă vreme prin aplicarea lor reclamantul este supus unei sarcini fiscale excesive și inechitabile în raport de alți contribuabili care au realizat ulterior venituri de aceeași natură sau care au realizat, în aceeași perioadă, venituri de natură similară din punctul de vedere al logicii economice și investiționale.**

1.3. Calea de atac exercitată în cauză

Împotriva acestei sentințe a formulat **recurs** pârâta D....., reprezentată și cu sediul procedural ales la A....., criticând-o pentru nelegalitate și netemeinicie prin prisma următoarelor motive de recurs, încadrate în drept, din oficiu, în dispozițiile art. 488 pct. 8 Cod procedură civilă:

- Veniturile din tranzacționarea bitcoin trebuiau considerate o categorie de venit supusă impozitului pe venit, respectiv venituri din alte surse, acestea fiind venituri taxabile, față de dispozițiile art. nr. 41 lit. i), art. 78 alin.2, art. 79 din Legea nr.571/2003 pentru perioada 01.01.2015- 31.12.2015 și dispozițiile art. 61 din Legea nr. 227/2015 pentru perioada 01.01.2016- 31.12.2016.

Se arată că instanța de recurs trebuie să țină cont că bitcoin este o monedă de plată electronică, are echivalent și își raportează valoarea la monedele tradiționale, astfel încât din punct de vedere fiscal se poate vorbi despre un venit.

Atunci când există mai multe **tranzacționări cu caracter repetat**, așa cum este și în cazul persoanei fizice P....., sugerează existența unei activități profesionale, respectiv obținerea de venituri din alte surse.

- Având în vedere că, în cazul veniturilor realizate din operațiuni cu unități de criptomonedă, plătitorul de venit nu poate fi identificat, beneficiarul unor astfel de venituri, în conformitate cu art. 116 alin.1 din Codul fiscal, are obligația de a depune la organul fiscal competent, declarația privind venitul realizat, pentru fiecare an fiscal.

Având în vedere că această crypto-monedă, respectiv bitcoin a fost transformată într-o monedă clasică și transferată din portofelul virtual al utilizatorului în contul bancar al acestuia, respectiv în conturile de euro și de lei, sumele respective reprezintă venit din tranzacționarea crypto-monedelor.

Potrivit extraselor de cont, se constată că au existat în perioada 2015-2016 mai multe tranzacționări, cu caracter repetat , sugerând astfel existența unei activități "profesionale", respectiv venituri din alte surse, acestea fiind venituri taxabile.

1.4. Apărările formulate în cauză

Intimatul-reclamant P..... a formulat **întâmpinare**, solicitând respingerea recursului și menținerea ca legală și temeinică a sentinței recurate.

În motivarea întâmpinării se arată că în mod corect reține instanța de fond că impunerea sa a fost nelegală, deoarece pentru perioada în care s-au realizat tranzacțiile cu criptomonede, respectiv 2015-2016, nu exista o reglementare legală, de niciun fel, cu privire la natura juridică a monedelor virtuale și, cu atât mai puțin, a regimului lor fiscal.

Nu existau în legislația națională reglementări ale monedei virtuale/criptomoneda, relevantă în acest sens fiind poziția exprimată de Banca Națională a României în comunicatul din data de 11.03.2015, citat de reclamant în acțiunea sa, în care se menționează că moneda virtuală nu este monedă națională și nici valută; totodată, moneda virtuală nu reprezintă o formă de monedă electronică, în înțelesul Legii nr. 127/2011 privind activitatea de emitere de monedă electronică.

Se invocă în acest sens Hotărârea CJUE în Cauza C-264/14 Skatteverket împotriva David Hedqvist , pct. 4.

În opinia intimatului, impozitarea veniturilor obținute prin vânzarea și cumpărarea criptomonedelor trebuie reglementată expre, cum s-a și făcut ulterior prin Legea 30/2019 , deoarece moneda nu este taxabilă per se.

Intimatul susține că nu existau în legislația națională dispoziții ale legii fiscale care să se refere la monedele virtuale și la eventualul regim fiscal al tranzacțiilor, invocând „Sesiunea de îndrumare și asistență contribuabili 22 iulie 2015”, publicată de site-ul ANAF și invocată de reclamant, în care se menționează că «aceste monede nu reprezintă monede electronice, sau instrumente financiare și deci nu se poate evidenția un regim fiscal potrivit actualului cadru juridic reglementat. În această situație, apreciem că numai după crearea cadrului legal, se va analiza necesitatea reglementării în plan fiscal a acestei probleme».

Intimatul susține că actele fiscale contestate încalcă principiul fiscal al certitudinii impunerii potrivit art.3 lit.b) din Codul fiscal, aspect confirmat de faptul că Tribunalul nu a identificat nicio practică administrativă a organelor fiscale sau o practică judiciară, contemporane cu perioada în care reclamantul a realizat tranzacțiile în litigiu, din care sa rezulte posibilitatea impozitării veniturilor din transferul de monedă virtuală potrivit dispozițiilor referitoare la veniturile din alte surse, care să fi fost în măsură să ofere un reper pentru reclamant cu

privire la posibilitatea de a-i fi impozitate veniturile astfel realizate și în funcție de care să-și fi putut orienta deciziile investiționale.

În mod corect a reținut instanța de fond că impunerea a fost nelegală, deoarece pentru anul 2015 art.79 din Codul fiscal prevedea că impozitul pentru veniturile din alte surse se plătește prin reținere la sursă.

De asemenea, în mod corect a reținut instanța de fond că impunerea a fost nelegală, deoarece pentru anul 2016, impozitarea venitului brut este contrară logicii economice și fiscale, reprezentând în fapt o dublă impozitare.

Intimatul susține că, pentru veniturile din alte surse, altele decât cele prevăzute la art. 114 alin. (2) lit. 1), baza de impozitare este reprezentată de venitul brut. Pentru situația din speță, aplicarea prevederilor în discuție înseamnă că baza de impozitare este reprezentată de sumele obținute de reclamant din vânzările de monede virtuale. Tribunalul a considerat însă că o asemenea modalitate de impozitare plasează persoanele ce ar fi obținut în perioada de referință venituri de natura celor realizate de reclamant într-o poziție net mai defavorabilă față de alți contribuabili care ar fi obținut venituri din activități similare din punctul de vedere al logicii economice și fiscale, cum sunt de exemplu veniturile din investiții (reglementate la art. 91 și urm. din Codul fiscal) sau venituri din cesiunea de creanțe (art. 114 alin. (2) lit. 1), în cazul cărora baza de impozitare este reprezentată doar de câștigul obținut în urma unor asemenea investiții, respectiv de diferența dintre valoarea de achiziție și valoarea de revânzare"

Se mai arată că impozitarea venitului brut reprezintă o dublă impozitare și că, în prezent, impozitarea veniturilor din transferul de monedă virtuală este reglementară în sensul avut în vedere de instanța de fond : baza de impozitare ca reprezentând diferența pozitivă între prețul de vânzare și prețul de achiziție, inclusiv costurile directe aferente tranzacției.

Apreciază intimatul că în mod corect Tribunalul a apreciat că impozitarea reclamantului nesocotește și principiile fiscalității reglementate la art. 3 lit. a) și c) din Codul fiscal, respectiv neutralitatea măsurilor fiscale în raport cu diferitele categorii de investitori și capitaluri, ce trebuie să asigure, prin nivelul impunerii, condiții egale investitorilor, precum și justețea impunerii sau echitatea fiscală, ce trebuie să asigure ca sarcina fiscală a fiecărui contribuabil să fie stabilită pe baza puterii contributive, respectiv în funcție de mărimea veniturilor sau a proprietăților acestuia.

II. Cadrul legal

Art. 519 - Obiectul sesizării

Dacă, în cursul judecății, un complet de judecată al Înaltei Curți de Casație și Justiție, al curții de apel sau al tribunalului, investit cu soluționarea cauzei în ultimă instanță, constatând că o chestiune de drept, de a cărei lămurire depinde soluționarea pe fond a cauzei respective, este nouă și asupra acesteia Înalta Curte de Casație și Justiție nu a statuat și nici nu face obiectul unui recurs în interesul legii în curs de soluționare, va putea solicita Înaltei Curți de Casație și Justiție să pronunțe o hotărâre prin care să se dea rezolvare de principiu chestiunii de drept cu care a fost sesizată.

Art. 520 - Procedura de judecată

(1) Sesizarea Înaltei Curți de Casație și Justiție se face de către completul de judecată după dezbateri contradictorii, dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 519, prin încheiere care nu este supusă niciunei căi de atac. Dacă prin încheiere se dispune sesizarea, aceasta va cuprinde motivele care susțin admisibilitatea sesizării potrivit dispozițiilor art. 519, punctul de vedere al completului de judecată și al părților.

(2) Prin încheierea prevăzută la alin. (1), cauza va fi suspendată până la pronunțarea hotărârii prealabile pentru dezlegarea chestiunii de drept.

Norme de drept material relevante

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal anterior (pentru anul 2015)

Art. 41 - Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit

i) venituri din alte surse, definite conform art. 78 și 79

Art. 78 alin.2 - Definirea veniturilor din alte surse:

(2) Venituri din alte surse sunt orice venituri identificate ca fiind impozabile, care nu se încadrează în categoriile prevăzute la art. 41 lit. a) - h), altele decât veniturile neimpozabile în conformitate cu prezentul titlu, precum și cele enumerate prin normele metodologice elaborate în aplicarea prezentului articol.

(3) Contribuabilii care obțin venituri din alte surse nu au obligații de completare a Registrului de evidență fiscală și de conducere a evidenței contabile.

Art. 79 - Calculul impozitului și termenul de plată

(1) Impozitul pe venit se calculează prin reținere la sursă la momentul plății veniturilor de către plătitorii de venituri, prin aplicarea unei cote de 16% asupra venitului brut.

(2) Impozitul calculat și reținut reprezintă impozit final.

(3) Impozitul astfel reținut se virează la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost reținut.

Art. 81 - Declarații privind venitul estimat/norma de venit

(1) Contribuabilii, precum și asociațiile fără personalitate juridică, care încep o activitate în cursul anului fiscal sunt obligați să depună la organul fiscal competent o declarație referitoare la veniturile și cheltuielile estimate a se realiza pentru anul fiscal, în termen de 15 zile de la data producerii evenimentului. Fac excepție de la prevederile prezentului alineat contribuabilii care realizează venituri pentru care impozitul se percepe prin reținere la sursă.

(2)

(4) Contribuabilii care determină venitul net pe bază de norme de venit, precum și cei pentru care cheltuielile se determină în sistem forfetar și care au optat pentru determinarea venitului net în sistem real depun declarația privind venitul estimat/norma de venit completată corespunzător.

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (pentru anul 2016)

Art. 61 - Categori de venituri supuse impozitului pe venit

Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, potrivit prevederilor prezentului titlu, sunt următoarele:

i) venituri din alte surse, definite conform art. 114 și 117.

Art. 114 alin. 1 - (1) Venituri din alte surse sunt orice venituri identificate ca fiind impozabile, care nu se încadrează în categoriile prevăzute la art. 61 lit. a) - h), altele decât veniturile neimpozabile în conformitate cu prezentul titlu.

Art. 116 - Declaraarea, stabilirea și plata impozitului pentru unele venituri din alte surse

(1) Contribuabilii care realizează venituri din alte surse identificate ca fiind impozabile, altele decât cele prevăzute la art. 115 alin. (1), precum și cele prevăzute la art. 114 alin. (2) lit. l) și m) au **obligația de a depune declarația unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice la organul fiscal competent**, pentru fiecare an fiscal, până la data de 25 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a venitului.

LEGE Nr. 30 din 10 ianuarie 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

"16'. La articolul 114 alineatul (2), după litera l) se introduce o nouă literă, litera m), cu următorul cuprins:

«m) venituri din transferul de monedă virtuală.»

16'. La articolul 115, alineatul (1) se modifică și va avea următorul cuprins:

«Art. 115 - (1) Impozitul pe venit se calculează prin reținere la sursă la momentul acordării veniturilor de către plătitorii de venituri, prin aplicarea cotei de 10% asupra venitului brut pentru veniturile prevăzute la art. 114, cu excepția veniturilor prevăzute la art. 114 alin. (2) lit. l) și m).»

16'. La articolul 116, alineatul (1) se modifică și va avea următorul cuprins:

«Art. 116 - (1) Contribuabilii care realizează venituri din alte surse identificate ca fiind impozabile, altele decât cele prevăzute la art. 115 alin. (1), precum și cele prevăzute la art.

114 alin. (2) lit. l) și m) au obligația de a depune declarația unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice la organul fiscal competent, pentru fiecare an fiscal, până la data de 15 martie inclusiv a anului următor celui de realizare a venitului.»

III. Admisibilitatea cererii:

Raportat la speță, condițiile cumulative de admisibilitate a sesizării Înaltei Curți de Casație și Justiție în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile pentru dezlegarea unor chestiuni de drept impuse de art. 519 Cod procedură civilă, se constată că sunt îndeplinite, deoarece:

1. Prezentul complet de judecată este constituit la nivelul unei curți de apel și este investit cu soluționarea cauzei în ultimă instanță (recurs).

2. De chestiunea de drept vizată depinde soluționarea pe fond a cauzei întrucât, prin cererea de chemare în judecată formulată reclamantul-intimat a invocat un vid legislativ în privința impozitării veniturilor obținute din tranzacțiile cu Bitcoin anterior Legii 30/2019, în vreme ce organul fiscal recurent apreciază că, anterior acestui act normativ, erau aplicabile dispozițiile de drept comun aplicabile în materia impozitului pe venit, veniturile respective fiind încadrate în categoria „venituri din alte surse”.

3. Problema de drept indicată este nouă, în sensul că nu s-a identificat o practică judiciară prin care aceasta să fi fost tranșată de către instanțele de judecată. Asupra sa ÎCCJ nu s-a pronunțat și nici nu face obiectul unui recurs în interesul legii în curs de soluționare.

IV. Puncte de vedere

Asupra problemei de drept în discuție, părțile au exprimat următoarele puncte de vedere:

Recurenta D....., prin A....., a arătat că în cauză sunt incidente: art. 41 lit. i), art. 78 alin.2, art. 79 din Legea nr.571/2003 pentru perioada 01.01.2015- 31.12.2015 și dispozițiile art. 61 și art.116 alin.1 din Legea nr. 227/2015 pentru perioada 01.01.2016- 31.12.2016, apreciind că este o categorie de venit supusă impozitului pe venit.

În opinia recurente, Bitcoin este o monedă de plată electronică, are echivalent și își raportează valoarea la monedele tradiționale, astfel încât din punct de vedere fiscal se poate vorbi despre un venit. Atunci când există mai multe tranzacționări cu caracter repetat, așa cum este și în cazul în speță, sugerează existența unei activități profesionale, respectiv obținerea de venituri din alte surse.

Având în vedere că, în cazul veniturilor realizate din operațiuni cu unități de criptomonedă, plătitorul de venit nu poate fi identificat, beneficiarul unor astfel de venituri, în conformitate cu art. 116 alin.1 din Codul fiscal, are obligația de a depune la organul fiscal competent, declarația privind venitul realizat, pentru fiecare an fiscal

Având în vedere că bitcoin a fost transformată într-o monedă clasică și transferată din portofelul virtual al utilizatorului în contul bancar al acestuia, respectiv în conturile de euro și de lei, sumele respective reprezintă venit din tranzacționarea cripto- monedelor.

În opinia intimatului-reclamant, exprimată prin întâmpinarea depusă, impunerea a fost nelegală, deoarece pentru perioada în care s-au realizat tranzacțiile cu criptomonede, respectiv 2015-2016, nu exista o reglementare legală, de niciun fel, cu privire la natura juridică a monedelor virtuale și, cu atât mai puțin, a regimului lor fiscal.

Nu existau în legislația națională reglementări ale monedei virtuale/criptomoneda, relevantă în acest sens fiind poziția exprimată de Banca Națională a României în comunicatul din data de 11.03.2015, citat de reclamant în acțiunea sa, în care se menționează că moneda virtuală nu este monedă națională și nici valută; totodată, moneda virtuală nu reprezintă o formă de monedă electronică, în înțelesul Legii nr. 127/2011 privind activitatea de emisie de monedă electronică.

În susținerea punctului său de vedere, intimatul a invocat Hotărârea CJUE în Cauza C-264/14 Skatteverket împotriva David Hedqvist, care, la pct. 24, menționează: „Trebuie constatat, în primul rând, că moneda virtuală cu flux bidirecțional „bitcoin” care va fi schimbată în monedă tradițională în cadrul operațiunilor de schimb, nu poate fi calificată ca „bun corporal” în sensul

articolului 14 din Directiva TVA, dat fiind că, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 17 din concluzii, această monedă virtuală nu are alte finalități decât aceea de mijloc de plată".

În opinia sa, impozitarea veniturilor obținute prin vânzarea și cumpărarea criptomonedelor trebuie reglementată expres - cum s-a și făcut ulterior prin Legea 30/2019 - aceasta deoarece moneda nu este taxabilă per se.

Intimatul susține că nu existau în legislația națională dispoziții ale legii fiscale care să se refere la monedele virtuale și la eventualul regim fiscal al tranzacțiilor, invocând „Sesiunea de îndrumare și asistență contribuabili 22 iulie 2015”, publicată de site-ul ANAF și invocată de reclamant, în care se menționează că «aceste monede nu reprezintă monede electronice, sau instrumente financiare și deci nu se poate evidenția un regim fiscal potrivit actualului cadru juridic reglementat. În această situație, apreciem că numai după crearea cadrului legal, se va analiza necesitatea reglementării în plan fiscal a acestei probleme».

Potrivit intimatului, confirmată de instanța de fond, acceptarea opiniei potrivit căreia, anterior existenței unei norme exprese, sumele obținute ar fi fost impozabile, încalcă principiul fiscal al certitudinii impunerii potrivit art.3 lit.b) din Codul fiscal, întrucât nu s-a identificat nicio practică administrativă a organelor fiscale sau o practică judiciară, contemporane cu perioada în care reclamantul a realizat tranzacțiile în litigiu, din care să rezulte posibilitatea impozitării veniturilor din transferul de monedă virtuală potrivit dispozițiilor referitoare la veniturile din alte surse, care să fi fost în măsură să ofere un reper pentru reclamant cu privire la posibilitatea de a-i fi impozitate veniturile astfel realizate și în funcție de care să-și fi putut orienta deciziile investiționale.

Intimatul consideră corectă opinia primei instanțe, care a apreciat că soluția impozitării nesocotește principiile fiscalității reglementate la art. 3 lit. a) și c) din Codul fiscal, respectiv neutralitatea măsurilor fiscale în raport cu diferitele categorii de investitori și capitaluri, ce trebuie să asigure, prin nivelul impunerii, condiții egale investitorilor, precum și justetea impunerii sau echitatea fiscală, ce trebuie să asigure ca sarcina fiscală a fiecărui contribuabil să fie stabilită pe baza puterii contributive, respectiv în funcție de mărimea veniturilor sau a proprietăților acestuia.

V. Opinia instanței

V.1.Considerații preliminare cu privire la principiul fiscal al certitudinii impunerii în jurisprudența Curții Constituționale, Curții Europene a Drepturilor Omului și Curții de Justiție a Uniunii Europene

Principiului fiscal al certitudinii impunerii constituie o aplicare în materie fiscală a principiului general al stabilității/securității raporturilor juridice.

Prin Decizia nr. 404 din 10 aprilie 2008, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 347 din 6 mai 2008, Curtea Constituțională a reținut că, deși principiul stabilității/securității raporturilor juridice nu este în mod expres consacrat de Constituția României, acest principiu se deduce atât din prevederile art. 1 alin. (3), potrivit cărora România este stat de drept, democratic și social, cât și din preambulul Convenției pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale, astfel cum a fost interpretat de Curtea Europeană a Drepturilor Omului în jurisprudența sa. În legătură cu acest principiu, instanța de la Strasbourg a reținut că „unul dintre elementele fundamentale ale supremației dreptului este principiul securității raporturilor juridice” (Hotărârea din 6 iunie 2005, pronunțată în Cauza Androne împotriva României, Hotărârea din 7 octombrie 2009, pronunțată în Cauza Stanca Popescu împotriva României). Curtea Europeană a mai statuat că, „odată ce Statul adoptă o soluție, aceasta trebuie să fie pusă în aplicare cu claritate și coerență rezonabile pentru a evita pe cât este posibil insecuritatea juridică și incertitudinea pentru subiectele de drept vizate de către măsurile de aplicare a acestei soluții” (Hotărârea din 1 decembrie 2005, pronunțată în Cauza Păduraru împotriva României, Hotărârea din 6 decembrie 2007, pronunțată în Cauza Beian împotriva României).

Curtea Constituțională, prin jurisprudența sa, precum și jurisprudența constantă a Curții Europene a Drepturilor Omului (Hotărârea din 5 ianuarie 2000, pronunțată în Cauza Beyeler împotriva Italiei, Hotărârea din 23 noiembrie 2000, pronunțată în Cauza ex-regele Greciei și alții împotriva Greciei, și Hotărârea din 8 iulie 2008, pronunțată în Cauza Fener Rum Patrikligi

împotriva Turciei) au statuat că principiul legalității presupune existența unor norme de drept intern suficient de accesibile, precise și previzibile în aplicarea lor, conducând la caracterul de lex certa al normei (a se vedea în acest sens, spre exemplu, Decizia nr. 189 din 2 martie 2006, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 307 din 5 aprilie 2006, sau Decizia nr. 26 din 18 ianuarie 2012, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 116 din 15 februarie 2012). În același sens, Curtea Europeană a Drepturilor Omului a statuat că legea trebuie, într-adevăr, să fie accesibilă justițiabilului și previzibilă în ceea ce privește efectele sale. Pentru ca legea să satisfacă cerința de previzibilitate, ea trebuie să precizeze cu suficientă claritate întinderea și modalitățile de exercitare a puterii de apreciere a autorităților în domeniul respectiv, ținând cont de scopul legitim urmărit, pentru a oferi persoanei o protecție adecvată împotriva arbitrarului.

Așa cum a observat Curtea Constituțională în decizia nr. 900 din 15 decembrie 2020 referitoare la obiecția de neconstituționalitate a Legii pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, **„principiul constituțional al previzibilității legii are o semnificație aparte în materie fiscală**, unde regulile sunt tehnice și complexe și se adresează contribuabililor nespecialiști. Raporturile de drept fiscal sunt consacrate la nivel constituțional de art. 56, intitulat Contribuții financiare, care prevede că „(1) Cetățenii au obligația să contribuie, prin impozite și prin taxe, la cheltuielile publice. (2) Sistemul legal de impuneri trebuie să asigure așezarea justă a sarcinilor fiscale. (3) Orice alte prestații sunt interzise, în afara celor stabilite prin lege, în situații excepționale“. De asemenea, art. 139 alin. (1) din Constituție prevede că „Impozitele, taxele și orice alte venituri ale bugetului de stat și ale bugetului asigurărilor sociale de stat se stabilesc numai prin lege“. Cu alte cuvinte, obligația cetățenilor de a contribui la cheltuielile publice trebuie să se realizeze numai în cadrul unui sistem legal de impuneri, care să asigure așezarea justă a sarcinilor fiscale. Normele constituționale, atunci când fac referire la „sistemul legal de impuneri“ și la stabilirea veniturilor la bugetul de stat și bugetul asigurărilor sociale de stat „numai prin lege“, generează în sarcina statului nu numai obligația de stabili un sistem care să țină seama de realitatea specifică a contribuabililor, pe de o parte, și de nevoile statului, adică de dimensiunile cheltuielilor publice, pe de altă parte, dar și obligația ca acest sistem să se fundamenteze pe lege, deci pe un cadru legislativ riguros reglementat, clar și coerent, care să asigure previzibilitate atât pentru contribuabil, cât și pentru stat. Dreptul legiuitorului de a reglementa formarea, administrarea, întrebuințarea și controlul resurselor financiare ale statului, astfel cum rezultă din prevederile constituționale, nu este unul absolut, ci este supus exigențelor constituționale referitoare la principiul legalității și securității raporturilor juridice fiscale, în componenta privind calitatea normelor edictate. De altfel, potrivit dispozițiilor art. 3 din Codul fiscal, **unul dintre principiile fiscalității este cel referitor la certitudinea impunerii** [art. 3 lit. b)] care vizează „elaborarea de norme juridice clare, care să nu conducă la interpretări arbitrare, iar termenele, modalitatea și sumele de plată să fie precis stabilite pentru fiecare plătitor, respectiv aceștia să poată urmări și înțelege sarcina fiscală ce le revine [...]“.

Cu privire la dreptul statului de a încasa taxe și impozite, rezultat implicit din dispozițiile art. 56 alin. (1) din Constituție, care consacră obligația cetățenilor de a contribui la cheltuielile publice prin plata impozitelor și a taxelor, Curtea Constituțională a reținut că acesta este unul dintre drepturile care țin de esența statului, asigurându-i existența și funcționalitatea. Fiind în strânsă legătură cu ființa statului, fără exercitarea acestui drept statul nu își poate îndeplini funcțiile și obligațiile asumate constituțional față de cetățenii săi. Cu alte cuvinte, prelevarea de taxe și impozite reprezintă un element esențial al suveranității statului, constituind premisa îndeplinirii rolului său fundamental: organizarea societății și satisfacerea interesul public, general, prin suportarea acelor costuri și cheltuieli care excedează intereselor individuale. Legitimitatea sistemului fiscal național este întemeiată pe **trei principii constituționale**: principiul contributivității, prevăzut de art. 56 alin. (1), care presupune obligația cetățenilor de a contribui la cheltuielile publice, principiul legalității, consacrat de art. 139 alin. (1), care implică obligația statului de a stabili impozitele, taxele și orice alte venituri ale bugetului de stat și ale bugetului asigurărilor sociale de stat numai prin lege, și principiul justei așezări a sarcinilor fiscale, prevăzut de art. 56 alin. (2). **Acest din urmă principiu este transpus în Codul fiscal care, la art. 3 lit. a) și c), consacră, printre principiile fiscalității și ale dreptului fiscal, neutralitatea măsurilor fiscale în**

raport cu diferitele categorii de investitori și capitaluri, cu forma de proprietate, asigurând prin nivelul impunerii condiții egale investitorilor, capitalului român și străin, respectiv justetea impunerii sau echitatea fiscală, care asigură ca sarcina fiscală a fiecărui contribuabil să fie stabilită pe baza puterii contributive, respectiv în funcție de mărimea veniturilor sau de proprietățile acestuia. Egalitatea în fața legii fiscale are la bază universalitatea participării la sarcini fiscale, care este un principiu specific al politicii fiscale. Potrivit dispozițiilor art. 56 alin. (1) din Constituție, toți cetățenii sunt obligați să contribuie la cheltuielile publice. Această obligație implică ideea de egalitate în fața legii fiscale, fără niciun privilegiu sau discriminare.

Potrivit jurisprudenței Curții Constituționale, din reglementările constituționale rezultă că „stabilirea impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat intră în competența exclusivă a legiuitorului, acesta având dreptul exclusiv de a stabili cuantumul impozitelor și taxelor și de a opta pentru acordarea unor exceptări sau scutiri de la aceste obligații în favoarea anumitor categorii de contribuabili și în anumite perioade de timp, în funcție de situațiile conjuncturale, dar, evident, și în raport cu situația economico-financiară a țării în perioadele respective” (Decizia nr. 430 din 3 mai 2012, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 461 din 9 iulie 2012). De asemenea, Curtea a reținut, de exemplu, în Decizia nr. 92 din 25 februarie 2020, precitată, că jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului a statuat că „un stat contractant, mai ales atunci când elaborează și pune în practică o politică în materie fiscală, **se bucură de o marjă largă de apreciere**, cu condiția existenței unui just echilibru între cerințele interesului general și imperativele apărării drepturilor fundamentale ale omului (a se vedea Hotărârea din 23 februarie 2006, pronunțată în Cauza Stere și alții împotriva României, paragraful 50). Astfel, legiuitorul trebuie să dispună, la punerea în aplicare a politicilor sale, mai ales a celor sociale și economice, de o marjă de apreciere pentru a se pronunța atât asupra existenței unei probleme de interes public care necesită un act normativ, cât și asupra alegerii modalităților de aplicare a acestuia, care să facă posibilă menținerea unui echilibru între interesele aflate în joc (Decizia din 4 septembrie 2012, pronunțată în Cauza Dumitru Daniel Dumitru și alții împotriva României, paragrafele 41 și 49)“.

Impunerea unor noi taxe și impozite trebuie să fie făcută cu asigurarea unui just echilibru între cerințele interesului general și imperativele apărării drepturilor fundamentale ale omului, precum și cu respectarea justei așezări a sarcinilor fiscale, Curtea reținând că „stabilirea cotelor de impozitare este atributul legiuitorului, care, respectând art. 56 din Constituție privind justa așezare a sarcinilor fiscale, le poate mări sau micșora în funcție de politica fiscală promovată și de interesele generale ale societății la un moment dat” (Decizia nr. 695 din 28 iunie 2012, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 623 din 30 august 2012).

Deși stabilirea cotelor de impozitare este atributul legiuitorului, în considerentele deciziilor sale, Curtea a statuat că „fiscalitatea trebuie să fie nu numai legală, ci și proporțională, rezonabilă, echitabilă și să nu diferențieze impozitele pe criteriul grupelor sau categoriilor de cetățeni” (Decizia nr. 223 din 13 martie 2012, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 256 din 18 aprilie 2012, Decizia nr. 176 din 6 mai 2003, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 400 din 9 iunie 2003, sau Decizia nr. 3 din 6 ianuarie 1994, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 145 din 8 iunie 1994). Așadar, „legiuitorul trebuie să manifeste o grijă deosebită atunci când determină categoria de venit asupra căreia poartă sarcina fiscală, suma concretă asupra căreia se datorează și modul concret de calcul al sarcinii fiscale” (Decizia nr. 695 din 28 iunie 2012, precitată).

Mai mult, prin Decizia nr. 176 din 6 mai 2003, precitată, Curtea a reținut că, în conformitate cu prevederile constituționale ale art. 56 alin. (2), „sistemul legal de impuneri trebuie să asigure așezarea justă a sarcinilor fiscale, ceea ce presupune în mod necesar subordonarea față de un principiu de echitate și de justiție socială, pentru a corespunde caracterului social al statului, prevăzut de art. 1 alin. (3) din Constituție”. Prin urmare, „așezarea justă a sarcinilor fiscale trebuie să reflecte însuși principiul egalității cetățenilor în fața legii, prin impunerea unui tratament identic pentru situații identice și să țină cont, în același timp, de capacitatea contributivă a contribuabililor, luând în considerare elementele ce caracterizează situația individuală și sarcinile sociale ale acestora” (Decizia nr. 1.394 din 26 octombrie 2010, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 863 din 23 decembrie 2010).

În sfârșit, Curtea reține jurisprudența **Curții de Justiție a Uniunii Europene** în care s-a arătat că, din principiul securității juridice rezultă că situația fiscală a persoanei impozabile nu poate fi repusă în discuție la nesfârșit (a se vedea în acest sens Hotărârea Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punctul 46).

V.2.Punctul de vedere al instanței asupra problemei de drept ce face obiectul sesizării

Veniturile din transferul de monedă virtuală au fost explicit calificate de către legiuitor ca fiind venituri impozabile prin Legea 30/2019, prin care, la articolul 114 alineatul (2) din Codul fiscal, cu referire la **definirea veniturilor din alte surse**, după litera l) s-a introdus o nouă literă, litera m): «m) **venituri din transferul de monedă virtuală**», iar art. art.116 alin.1 din același act normativ a fost modificat corespunzător, prevăzându-se pentru aceste venituri obligația contribuabilului de a depune declarația unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice la organul fiscal competent, pentru fiecare an fiscal, până la data de 15 martie inclusiv a anului următor celui de realizare a venitului.

Problema care se pune în speță este aceea de a stabili dacă veniturile din transferul de monedă virtuală (în speță bitcoin) puteau fi considerate venituri din alte surse, impozabile, în privința cărora exista obligația contribuabilului de a depune declarația unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice la organul fiscal competent.

Sintetizând punctele de vedere exprimate de părți, Curtea reține că, în esență, reclamantul-intimat invocă un vid legislativ în privința impozitării veniturilor obținute din tranzacțiile cu Bitcoin anterior Legii 30/2019, ceea ce conduce la concluzia că aceste venituri nu erau impozabile, în vreme ce organul fiscal recurent apreciază că, anterior acestui act normativ, erau aplicabile dispozițiile de drept comun aplicabile în materia impozitului pe venit, veniturile respective fiind încadrate în categoria „venituri din alte surse” și deci considerate impozabile, de vreme ce legea nu le declara expres ca fiind neimpozabile.

În opinia intimatului, principiul fiscal al certitudinii impunerii consacrat de art.3 alin.1 lit.b) din Legea nr. 227/2015 se opune interpretării date de organul fiscal.

Potrivit acestui text de lege, **certitudinea impunerii**, ca principiu pe care se bazează impozitele și taxele reglementate de Codul fiscal, presupune: „elaborarea de norme juridice clare, care să nu conducă la interpretări arbitrare, iar termenele, modalitatea și sumele de plată să fie precis stabilite pentru fiecare plătitor, respectiv aceștia să poată urmări și înțelege sarcina fiscală ce le revine, precum și să poată determina influența deciziilor lor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale”.

Curtea apreciază că în cauza de față principiul certitudinii impunerii nu se opune considerării ca impozabile, chiar anterior Legii 30/2019, a veniturilor obținute din activitatea de tranzacționare a Bitcoin, potrivit normelor generale în vigoare, aplicabile în materia impozitului pe veniturilor din alte surse. Împrejurarea că numai prin Legea 30/2019 legiuitorul a introdus o prevedere expresă în acest sens nu înseamnă că anterior exista o incertitudine în privința calificării acestor venituri ca fiind impozabile.

Astfel, atât în vechiul, cât și în actualul Cod fiscal, regula este cea a impozitării tuturor veniturilor, cu excepția celor expres enumerate ca fiind neimpozabile, veniturile care nu sunt enumerate expres în lista veniturilor neimpozabile fiind incluse în categoria **veniturilor „din alte surse”**, definite de art.78 alin.2 din vechiul Cod fiscal ca fiind „orice venituri identificate ca fiind impozabile, care nu se încadrează în categoriile prevăzute la art. 41 lit. a) - h), altele decât veniturile neimpozabile în conformitate cu prezentul titlu, precum și cele enumerate prin normele metodologice elaborate în aplicarea prezentului articol”, iar de art.114 alin.1 din actualul Cod fiscal ca fiind „orice venituri identificate ca fiind impozabile, care nu se încadrează în categoriile prevăzute la art. 61 lit. a) - h), altele decât veniturile neimpozabile în conformitate cu prezentul titlu.”

Neexistând niciun text care să califice aceste venituri ca venituri neimpozabile și nici un alt element concret care să susțină concluzia că anterior Legii 30/2019 aceste venituri ar fi fost

neimpozabile, în opinia Curții nu se poate considera că o calificare a acestor venituri ca venituri impozabile din alte surse, anterior consacării legislative exprese a acestora ca venituri ca impozabile echivalează cu o încălcare a **principiului fiscal al certitudinii impunerii** consacrat de art.3 alin.1 lit.b) din Legea nr. 227/2015.

Faptul că nu existau în legislația națională dispoziții ale legii fiscale care să se refere la monedele virtuale și la eventualul regim fiscal al tranzacțiilor nu echivalează cu soluția neimpozitării acestor venituri, în lipsă de dispoziții speciale fiind aplicabile dispozițiile dreptului comun referitoare la veniturile din alte surse, nedeclarate de lege ca fiind neimpozabile.

În acest sens, Curtea reține jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauza C-183/14, Salomie și Oltean, 9 iulie 2015, în care s-a invocat **principiul protecției încrederii legitime** în raport de faptul că organele fiscale nu au solicitat anterior plata taxei și în care instanța europeană a statuat că:

„44 În al doilea rând, în ceea ce privește principiul protecției încrederii legitime, dreptul de a se prevala de acest principiu se extinde la orice justițiabil pe care o autoritate administrativă **l-a determinat să nutrească speranțe întemeiate prin furnizarea unor asigurări precise** (a se vedea în acest sens Hotărârea Europäisch-Iranische Handelsbank/Consiliul, C-585/13 P, EU:C:2015:145, punctul 95).

45 În această privință, este necesar să se verifice dacă actele unei autorități administrative au dat naștere în percepția unui operator economic prudent și avizat unei **încrederi rezonabile**, iar în caz afirmativ **trebuie să fie stabilit caracterul legitim al acestei încrederi** (a se vedea în acest sens Hotărârea Elmeka, C-181/04-C-183/04, EU:C:2006:563, punctul 32 și jurisprudența citată).”

Deși pronunțată în materia T.V.A., apreciem că sunt relevante în prezenta cauză considerentele reținute de instanța europeană cu privire la noțiunea de „încredere rezonabilă”:

„47. (...) **faptul că, până în anul 2010, autoritățile fiscale naționale nu ar fi supus în mod sistematic TVA-ului operațiunile imobiliare precum cele în discuție în litigiul principal nu poate fi suficient a priori**, cu excepția unor împrejurări cu totul speciale, **pentru a crea în percepția unui operator economic normal de prudent și de avizat o încredere rezonabilă** în neaplicarea acestei taxe unor astfel de operațiuni, ținând seama nu numai de claritatea și de previzibilitatea dreptului național aplicabil, ci și de faptul că în speță pare să fie vorba despre profesioniști din domeniul imobiliar.

48 Astfel, **o asemenea practică, oricât ar fi de regretabilă, nu poate fi a priori de natură să dea contribuabililor vizați asigurări precise** cu privire la neaplicarea TVA-ului unor operațiuni imobiliare precum cele în discuție în litigiul principal.”

În lumina acestor considerente, Curtea consideră că în cauză nu există suficiente elemente care să conducă la concluzia unei încrederi legitime a contribuabilului în caracterul neimpozabil al veniturilor obținute de el din tranzacționarea criptomonedelor.

În lumina aceleiași jurisprudențe, Curtea nu consideră un argument suficient de puternic pentru a susține teza reclamantului-intimat faptul nu s-a identificat nicio practică administrativă a organelor fiscale sau o practică judiciară, contemporane cu perioada în care reclamantul a realizat tranzacțiile în litigiu, din care să rezulte posibilitatea impozitării veniturilor din transferul de monedă virtuală potrivit dispozițiilor referitoare la veniturile din alte surse, care să fi fost în măsură să ofere un reper pentru reclamant cu privire la posibilitatea de a-i fi impozitate veniturile astfel realizate și în funcție de care să-și fi putut orienta deciziile investiționale.

În acest sens, Curtea reține că, pentru a evita incertitudinea juridică, art. 52 din Codul de procedură fiscală din 2015 a pus la îndemâna contribuabililor soluția fiscală anticipată, definită ca „actul administrativ emis de organul fiscal central în vederea soluționării unei cereri a contribuabilului/plătitorului referitoare la reglementarea unor situații fiscale de fapt viitoare. Situația fiscală de fapt viitoare se apreciază în funcție de data depunerii cererii.”

Or, în măsura în care legiuitorul a reglementat un astfel de instrument tocmai pentru a se evita situațiile de incertitudine în privința impozitării, este dificil de acceptat că, fără a se fi emis o soluție fiscală anticipată, punctul de vedere al organului fiscal, invocat de intimat,

exprimat în „sesiunea de îndrumare și asistență contribuabili 22 iulie 2015”, ar fi creat o încredere legitimă a contribuabilului în sensul soluției neimpozitării unui venit, cu atât mai mult cu cât acest punct de vedere analiza necesitatea reglementării în plan fiscal a acestei probleme și nu prevedea în niciun fel soluția neimpozitării.

În opinia Curții de Apel, faptul că, în sensul directivelor europene în materia T.V.A., Curtea de Justiție a Uniunii Europene a statuat că „moneda virtuală cu flux bidirecțional „bitcoin” care va fi schimbată în monedă tradițională în cadrul operațiunilor de schimb, nu poate fi calificată ca „bun corporal” în sensul articolului 14 din Directiva TVA” (Hotărârea CJUE în Cauza C-264/14 Skatteverket împotriva David Hedqvist, pct. 24) este fără relevanță în prezenta cauză, întrucât organul fiscal nu a considerat că tranzacțiile reclamantului sunt impozabile ca fiind tranzacții de bunuri mobile corporale, ci a calificat impozitul ca fiind datorat pentru obținerea de „venituri din alte surse”.

Pentru aceleași argumente, faptul că moneda virtuală nu reprezintă o formă de monedă electronică, în înțelesul Legii nr. 127/2011 privind activitatea de emisie de monedă electronică este lipsit de relevanță în ceea ce privește calificarea tranzacțiilor cu bitcoin ca fiind impozabile sau nu.

În opinia noastră, nici poziția exprimată de Banca Națională a României în comunicatul din data de 11.03.2015, citat de reclamant în acțiunea sa, în care se menționează că moneda virtuală nu este monedă națională și nici valută nu era susceptibilă de a consolida încrederea contribuabilului în caracterul neimpozabil al operațiunilor sale, dat fiind că autoritatea bancară nu avea competențe în materie de impozitare.

În sfârșit, în lumina jurisprudenței constituționale și europene pe larg expuse în considerațiile preliminare ale opiniei noastre, Curtea nu îmbrățișează opinia primei instanțe, care a apreciat că soluția impozitării nesocotește principiile fiscalității reglementate la art. 3 lit. a) și c) din Codul fiscal, respectiv neutralitatea măsurilor fiscale în raport cu diferitele categorii de investitori și capitaluri, ce trebuie să asigure, prin nivelul impunerii, condiții egale investitorilor, precum și justetea impunerii sau echitatea fiscală, ce trebuie să asigure ca sarcina fiscală a fiecărui contribuabil să fie stabilită pe baza puterii contributive, respectiv în funcție de mărimea veniturilor sau a proprietăților acestuia.

Prin urmare, în opinia Curții, calificarea ca venituri impozabile sau nu a sumelor obținute din tranzacționarea bitcoin ar trebui să se raporteze la criterii precum caracterul repetat, cu caracter de continuitate, în scopul obținerii de profit, iar în măsura în care aceste criterii sunt satisfăcute, simpla aplicare a principiului fiscal al certitudinii impunerii nu poate exclude a priori, chiar anterior intrării în vigoare a Legii 30/2019, calificarea acestor venituri ca fiind „venituri din alte surse” în sensul art. 78 alin. 2 din Legea nr. 571/2003, respectiv art.114 alin.1 din Legea 227/2015.

**PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII
DISPUNE :**

În temeiul art.519 și art. 520 alin.1 și 2 C.pr.civ., sesizează Înalta Curte de Casație și Justiție cu dezlegarea următoarei probleme de drept:

„În raport de principiul fiscal al certitudinii impunerii (art. 3 lit. b) din Legea nr. 571/2003, respectiv art. 3 lit. b) din Legea 227/2015 privind Cod fiscal), anterior intrării în vigoare a Legii nr. 30/2019, veniturile din transferul de monedă virtuală trebuiau considerate venit impozabil „din alte surse” în accepțiunea art. 72 alin. 2 din Legea nr. 571/2003, respectiv art.114 alin.1 din Legea 227/2015, beneficiarului obligației revenindu-i în consecință obligația declarării acestuia?”

În baza art.520 alin.2 C.pr.civ. suspendă judecata cauzei privind recursul formulat de pârâta D....., reprezentată și cu sediul procedural ales la A....., cu sediul în R....., împotriva sentinței nr....., pronunțată de Tribunalul Vâlcea – Secția a II-a Civilă, de contencios

administrativ și fiscal, în dosarul nr.90/2019, intimat fiind reclamantul P....., cu domiciliul procesual ales la E....., până la pronunțarea Înaltei Curți de Casație și Justiție asupra problemei de drept.

Fără cale de atac.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 12 februarie 2021, la Curtea de Apel Pitești, Secția a II-a Civilă, de contencios administrativ și fiscal.

Președinte,

.....

Judecător,

.....

Judecător,

.....

Grefier,

.....

Red. /15.02.2021
Tehnored. .../.../5 ex