

R O M Â N I A
ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept

Decizia nr. 34/2021 Dosar nr. 527/1/2021

Pronunțată în ședință publică astăzi, 24 mai 2021

Publicat în Monitorul Oficial, Partea I nr. 671 din 07 iulie 2021

Denisa Angelica Stănișor - președintele Secției de contencios administrativ și fiscal, președintele completului
Adrian Remus Ghiculescu - judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal
Iuliana Măiereanu - judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal
Mădălina Elena Grecu - judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal
Gabriel Viziru - judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal
Marius Ionel Ionescu - judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal
Adriana Florina Secrețeanu - judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal
Liliana Vișan - judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal
Ana Roxana Tudose - judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal
Adela Vintilă - judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal
Andreea Marchidan - judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal
Emilia Claudia Vișoiu - judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal
Emil Adrian Hancaș - judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal

1. Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept este legal constituit, conform dispozițiilor art. 520 alin. (6) din Codul de procedură civilă și art. 36 alin. (2) lit. b) din Regulamentul privind organizarea și funcționarea administrativă a Înaltei Curți de Casație și Justiție, republicat, cu completările ulterioare (Regulamentul ÎCCJ).
2. Ședința este prezidată de doamna judecător Denisa Angelica Stănișor, președintele Secției de contencios administrativ și fiscal a Înaltei Curți de Casație și Justiție.
3. La ședința de judecată participă magistratul-asistent Bogdan Georgescu, desemnat în conformitate cu dispozițiile art. 38 din Regulamentul ÎCCJ.
4. Înalta Curte de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept a luat în examinare sesizarea formulată de Curtea de Apel Pitești - Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal în Dosarul nr. 1.805/90/2019.
5. Magistratul-asistent prezintă referatul cauzei, arătând că la dosar a fost înregistrat punctul de vedere formulat de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Craiova.
6. În urma deliberărilor, Înalta Curte de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept rămâne în pronunțare asupra sesizării.

ÎNALTA CURTE,

deliberând asupra chestiunii de drept ce face obiectul sesizării, constată următoarele:

I. Titularul și obiectul sesizării

7. Curtea de Apel Pitești - Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal, prin Încheierea din 12 februarie 2021, pronunțată în Dosarul nr. 1.805/90/2019, a dispus sesizarea Înaltei Curți de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept, în temeiul art. 519 din Codul de procedură civilă, în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile, prin care să se dea o rezolvare de principiu cu privire la următoarea chestiune de drept:

În raport de principiul fiscal al certitudinii impunerii, art. 3 lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art. 3 lit. b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, anterior intrării în vigoare a Legii nr. 30/2019 pentru aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 25/2018 privind modificarea și completarea unor acte normative, precum și pentru aprobarea unor măsuri fiscal-bugetare, veniturile din transferul de monedă virtuală trebuiau considerate venit impozabil "din alte surse" în accepțiunea art. 78 alin. (2) din Legea nr. 571/2003, respectiv art. 114 alin. (1) din Legea nr. 227/2015, beneficiarului obligației revenindu-i obligația declarării acestuia?

II. Expunerea succintă a procesului. Obiectul învestirii instanței care a solicitat pronunțarea unei hotărâri prealabile. Stadiul procesual în care se află pricina

A. Cererea de chemare în judecată

8. Prin cererea înregistrată la 9 iulie 2019 pe rolul Tribunalului Vâlcea sub nr. 1.805/90/2019, astfel cum a fost precizată la 6 septembrie 2020, reclamantul P.R., în contradictoriu cu Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Craiova (DGRFP Craiova), a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere din 20 decembrie 2018, a Raportului de inspecție fiscală din 19 decembrie 2018, ambele emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vâlcea (AJFP Vâlcea), precum și împotriva Deciziei de soluționare a contestației administrative din 21 august 2019 emise de DGRFP Craiova, solicitând anularea în totalitate a actelor administrativ-fiscale contestate în ceea ce privește: (i) impozitul pe venit stabilit suplimentar pentru 2015-2016, la care se adaugă majorări și penalități de întârziere aferente; (ii) contribuții de asigurări sociale de sănătate (CASS) stabilite suplimentar pentru 2015-2016, la care se adaugă majorări și penalități de întârziere aferente.

9. În motivarea acțiunii, reclamantul a arătat, în esență, următoarele: (i) prin Raportul de inspecție fiscală pentru perioada 1.01.2015-31.12.2016 s-a reținut că a desfășurat activitate de tranzacționare monedă electronică Bitcoin pe piața internațională, fără a declara veniturile realizate din această activitate. Organele de inspecție fiscală au apreciat că datorează impozit pe venit și CASS pentru veniturile obținute din vânzarea de criptomonede (Bitcoin) în perioada supusă verificărilor, considerând că astfel de venituri se încadrează în categoria veniturilor din "alte surse" definite de art. 61 și art. 114 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Codul fiscal din 2015) și impozitate cu 16% conform art. 115 din Codul fiscal din 2015; (ii) reclamantul a criticat actele administrative, susținând că venitul din tranzacționarea monedelor virtuale - care, conform jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene (CJUE), nu reprezintă "bunuri corporale" - nu este reglementat în legislația fiscală în perioada ce face obiectul verificărilor. Astfel, în România, în perioada 2015-2016, criptomoneda nu era definită ca noțiune de drept, așa cum rezultă din comunicatul Băncii Naționale a României (BNR) și Ministerului Finanțelor Publice (MFP) din 11 martie 2015 referitor la schemele de monedă virtuală. În susținere, sunt indicate 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"; (iii) la nivel european, criptomonedele au fost calificate de CJUE, încă din anul 2015, ca reprezentând "instrumente de plată". În cauza C-264/14 Skatteverket împotriva David Hedqvist, CJUE a reținut 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 TVA 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; (iv) în aceste condiții, reclamantul invocă principiul de drept fiscal care prevede - in dubio contra fiscum - conform căruia normele de drept fiscal neclare se interpretează în favoarea debitorilor.

B. Hotărârea instanței de fond

10. Prin Sentința nr. 693 din 29 iulie 2020, pronunțată în Dosarul nr. 1.805/90/2019, Tribunalul Vâlcea - Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal a admis acțiunea formulată de reclamant și a anulat Decizia de soluționare a contestației administrative emisă de DGRFP Craiova și Decizia de impunere și Raportul de inspecție fiscală emise de AJFP Vâlcea, reținând, în esență, următoarele: (i) 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 criptomonedele) din punct de vedere juridic, respectiv dacă ele trebuie asimilate mijloacelor de plată (asemenea monedelor tradiționale) sau dacă reprezintă bunuri. Relevantă în acest sens este poziția exprimată de BNR în comunicatul din 11 martie 2015; (ii) de asemenea, în perioada respectivă nu existau 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; (iii) actele administrative fiscale contestate nu corespund unei interpretări previzibile a normelor juridice fiscale și a fost încălcat principiul certitudinii impunerii; (iv) nu a fost identificată o practică administrativă a organelor fiscale sau o practică judiciară din

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 contribuabil cu privire la posibilitatea de a-i fi impozitate veniturile astfel realizate și în funcție de care să își fi putut orienta deciziile de investiții; (v) prin actele contestate, organele fiscale au 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 și 79 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Codul fiscal din 2003), în forma aplicabilă în anul 2015, respectiv art. 114-117 din Codul fiscal din 2015, în forma aplicabilă în anul 2016; (vi) având în vedere dispozițiile art. 78 alin. (1) și (2) și art. 79 din Codul fiscal din 2003, aplicabile veniturilor obținute de reclamant în 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 organului fiscal în sensul că reclamantul ar fi avut obligația de a declara și plăti impozitul pe venit și CASS aferente anului 2015; (vii) dacă s-ar valida practica organelor fiscale materializată în actele administrative contestate s-ar 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, câtă vreme, prin aplicarea lor, reclamantul este supus unei sarcini fiscale excesive și inechitabile în raport cu 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.

C. Calea de atac exercitată în cauză

11. Împotriva sentinței menționate la pct. 10 a formulat recurs pârâta DGRFP Craiova, invocând motivul prevăzut de art. 488 alin. (1) pct. 8 din Codul de procedură civilă și criticile expuse în continuare: (i) veniturile din tranzacționarea monedei virtuale trebuiau considerate venituri din alte surse, supuse impozitării, conform dispozițiilor art. 41 lit. i), art. 78 alin. (2) și art. 79 din Codul fiscal din 2003, pentru perioada 1.01-31.12.2015, și dispozițiilor art. 61 din Codul fiscal din 2015, pentru perioada 1.01-31.12.2016; (ii) 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; (iii) atunci când există mai multe tranzacționări cu caracter repetat, așa cum este și în cazul reclamantului, este sugerată existența unei activități profesionale, respectiv obținerea de venituri din alte surse; (iv) 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 din 2015, are obligația de a depune la organul fiscal competent declarația privind venitul realizat, pentru fiecare an fiscal; (iv) având în vedere că această criptomonedă, 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 criptomonedelor; (v) 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.

D. Apărările formulate în faza de recurs

12. Intimatul-reclamant a formulat întâmpinare, solicitând respingerea recursului și menținerea, ca legală și temeinică, a sentinței recurate, reluând susținerile din cererea de chemare în judecată.

III. Normele de drept ce formează obiectul sesizării Înaltei Curți de Casație și Justiție pentru pronunțarea unei hotărâri prealabile

13. Potrivit instanței de trimitere, dispozițiile supuse interpretării și alte dispoziții relevante sunt prezentate în continuare, cu precizarea că, în cuprinsul sesizării, Curtea de Apel Pitești în mod eronat face referire la dispozițiile art. 72 alin. (2) din Codul fiscal din 2013 (care reglementează limitele de impunere a veniturilor din activități agricole), deși în considerentele încheierii de sesizare sunt indicate în mod corect dispozițiile art. 78 alin. (2) din același cod.

A. Codul fiscal din 2003, forma aplicabilă în anul 2015:

"

Art. 3. - Principiile fiscalității Impozitele și taxele reglementate de prezentul cod se bazează pe următoarele principii:

[...]

b) certitudinea impunerii, prin 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;

Art. 41. - Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, potrivit prezentului titlu, sunt următoarele: (.)

i) venituri din alte surse, definite conform art. 78 și 79¹.

Art. 78. - 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.

[...]

(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."

B. Codul fiscal din 2015, forma aplicabilă în anul 2016

"

Art. 3. - Principiile fiscalității Impozitele și taxele reglementate de prezentul cod se bazează pe următoarele principii:

[...]

b) certitudinea impunerii, prin 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.

Art. 61. - Categoriile 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. - Definirea veniturilor din alte surse (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. - Declararea, stabilirea și plata impozitului pentru unele venituri din alte surse (1) Contribuabilii care realizează venituri din alte surse, altele decât cele prevăzute la art. 114 alin. (2) lit. a), au obligația de a depune declarația privind venitul realizat la organul fiscal competent, pentru fiecare an fiscal, până la data de 25 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a venitului."

C. Legea nr. 30/2019 pentru aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 25/2018 privind modificarea și completarea unor acte normative, precum și pentru aprobarea unor măsuri fiscal-bugetare (Legea nr. 30/2019)

"

Art. I. - Se aprobă Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 25 din 29 martie 2018 privind modificarea și completarea unor acte normative, precum și pentru aprobarea unor măsuri fiscal-bugetare, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 291 din 30 martie 2018, cu următoarele modificări și completări:

17. La articolul I, după punctul 16 se introduc șase noi puncte, punctele 16¹-16⁶, cu următorul cuprins:

«

16¹. 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.»

16². 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).»

16³. 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.»

IV. Punctul de vedere al părților cu privire la dezlegarea chestiunii de drept

14. Recurenta DGRFP Craiova, prin AJFP Vâlcea, reiterând argumentele din cererea de recurs, susține că veniturile în litigiu sunt supuse impozitului pe venit, întrucât: pentru perioada 1.01-31.12.2015 sunt incidente dispozițiile art. 41 lit. i), art. 78 alin. (2) și art. 79 din Codul fiscal din 2003; pentru perioada 1.01-31.12.2016 sunt incidente dispozițiile art. 61 și art. 116 alin. (1) din Codul fiscal din 2015.

15. Intimatul-reclamant și-a exprimat punctul de vedere în sensul că în mod nelegal autoritatea fiscală a reținut caracterul impozabil al veniturilor în litigiu, pentru argumentele cuprinse în cererea de chemare în judecată.

V. Punctul de vedere al completului de judecată care a adresat sesizarea

A. Cu privire la admisibilitatea sesizării

16. Instanța de trimitere apreciază că sunt îndeplinite condițiile de admisibilitate a sesizării prevăzute de art. 519 din Codul de procedură civilă, întrucât: (i) completul de judecată care a formulat sesizarea este investit cu soluționarea cauzei în ultimă instanță; (ii) de chestiunea de drept vizată depinde soluționarea pe fond a cauzei, întrucât prin cererea de chemare în judecată se invocă un vid legislativ în privința impozitării veniturilor obținute din tranzacțiile cu Bitcoin anterior Legii nr. 30/2019, în vreme ce autoritatea fiscală apreciază că anterior acestui act normativ erau aplicabile dispozițiile de drept comun în materia impozitului pe venit, veniturile respective fiind încadrate în categoria venituri din alte surse"; (iii) problema de drept indicată este nouă, nefiind identificată o practică judiciară prin care aceasta să fi fost tranșată, Înalta Curte de Casație și Justiție nu s-a pronunțat asupra acesteia și chestiunea în discuție nu face obiectul unui recurs în interesul legii în curs de soluționare.

B. Cu privire la chestiunea de drept ce formează obiectul sesizării

B.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

17. Principiul fiscal al certitudinii impunerii constituie o transpunere, în materie fiscală, a principiului general al stabilității/securității raporturilor juridice.

18. 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 Constituție, 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 subiecțiile 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).

19. Curtea Constituțională (Decizia nr. 189 din 2 martie 2006, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 307 din 5 aprilie 2006; Decizia nr. 26 din 18 ianuarie 2012, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 116 din 15 februarie 2012) și Curtea Europeană 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; 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; 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.

20. Așa cum a observat Curtea Constituțională în Decizia nr. 900 din 15 decembrie 2020, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 1.274 din 22 decembrie 2020 (pct. 89), 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 nespécialiști. 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 a 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 [...]".

21. 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 interesului 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.

22. 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 excepții 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 Constituțională a reținut, de exemplu, în Decizia nr. 92 din 25 februarie 2020, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 474 din 4 iunie 2020, 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)".

23. 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 Constituțională 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).

24. Deși stabilirea cotelor de impozitare este atributul legiuitorului, în considerentele deciziilor sale, Curtea Constituțională a statuat că "fiscalitatea trebuie să fie nu numai legală, ci și proporțională, rezonabilă, echitabilă și să nu diferențeze 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).

25. Mai mult, prin Decizia nr. 176 din 6 mai 2003, precitată, Curtea Constituțională 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).

26. În sfârșit, curtea de apel a reținut jurisprudența CJUE în care s-a arătat că, potrivit principiul securității juridice, 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).

B.2. Punctul de vedere asupra problemei de drept

27. Veniturile din transferul de monedă virtuală au fost explicit calificate de către legiuitor ca fiind venituri impozabile prin Legea nr. 30/2019, prin care, la art. 114 alin. (2) din Codul fiscal din 2015, cu referire la definirea veniturilor din alte surse, după lit. l) s-a introdus o nouă literă, lit. m): "m) venituri din transferul de monedă virtuală", iar 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.

28. 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.

29. În esență, reclamantul-intimat invocă un vid legislativ în privința impozitării veniturilor obținute din tranzacțiile cu Bitcoin anterior Legii nr. 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.

30. În opinia intimatului, principiul fiscal al certitudinii impunerii consacrat de art. 3 lit. b) din Codul fiscal din 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".

31. Principiul certitudinii impunerii, în opinia organului fiscal, nu se opune considerării ca impozabile, chiar anterior Legii nr. 30/2019, a veniturilor obținute din activitatea de tranzacționare a Bitcoin, potrivit normelor generale în vigoare, aplicabile în materia impozitului pe veniturile din alte surse. Împrejurarea că numai prin Legea nr. 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.

32. 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 Codul fiscal din 2003 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", respectiv de art. 114

alin. (1) din Codul fiscal din 2015 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".

33. Neexistând niciun text care să califice aceste venituri ca venituri neimpozabile și niciun alt element concret care să susțină concluzia că anterior Legii nr. 30/2019 aceste venituri ar fi fost neimpozabile, în opinia titularului sesizării, nu se poate considera că o calificare a acestor venituri ca venituri impozabile din alte surse, anterior consacrării legislative exprese a acestora ca venituri impozabile, echivalează cu o încălcare a principiului fiscal al certitudinii impunerii consacrat de art. 3 lit. b) din Codul fiscal din 2015.

34. Faptul că, în legislația națională, nu existau dispoziții 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.

35. În acest sens, în jurisprudența CJUE, în Cauza C-183/14 Salomie și Oltean, Hotărârea din 9 iulie 2015 (pct. 44-45), în care s-a invocat principiul protecției încrederii legitime în raport cu faptul că organele fiscale nu au solicitat anterior plata taxei, s-a reținut că:

"

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).

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 Elmeke, C-181/04-C-183/04, EU:C:2006:563, punctul 32 și jurisprudența citată)".

36. Deși pronunțată în materia taxei pe valoarea adăugată, sunt relevante în prezenta cauză considerentele de la pct. 47-48 din hotărâre, reținute de instanța europeană cu privire la noțiunea de "încredere rezonabilă":

"

(...) 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.

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".

37. În lumina acestor considerente, se 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.

38. În lumina aceleiași jurisprudențe, nu reprezintă un argument suficient de puternic pentru a susține teza reclamantului faptul că nu s-a identificat nicio practică administrativă a organelor fiscale sau o practică judiciară din perioada în care au fost realizate 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 cu privire la posibilitatea de impozitare a veniturilor astfel realizate și în funcție de care contribuabilul să își fi putut orienta deciziile investiționale.

39. În acest sens, pentru a evita incertitudinea juridică, art. 52 alin. (1) 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".

40. 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 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.

41. Faptul că, în sensul directivelor europene în materia TVA, CJUE 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" (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".

42. 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.

43. Nici poziția exprimată de BNR în comunicatul din 11 martie 2015, în care se menționează că moneda virtuală nu este monedă națională și nici valută, nu era susceptibilă a consolida încrederea contribuabilului în caracterul neimpozabil al operațiunilor sale, dat fiind că autoritatea bancară nu avea competențe în materie de impozitare.

44. În sfârșit, în lumina jurisprudenței constituționale și europene pe larg expuse în considerațiile preliminare, instanța de trimitere nu îmbrățișează opinia conform căreia soluția impozitării nesocotește principiile fiscalității reglementate la art. 3 lit. a) și c) din Codul fiscal din 2015, 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.

45. Prin urmare, în opinia curții de apel, calificarea ca venituri impozabile sau neimpozabile a sumelor obținute din tranzacționarea bitcoin ar trebui să se raporteze la criteriile precum caracterul repetat, 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 nr. 30/2019, calificarea acestor venituri ca fiind "venituri din alte surse" în sensul art. 78 alin. (2) din Codul fiscal din 2003, respectiv art. 114 alin. (1) din Codul fiscal din 2015.

VI. Jurisprudența instanțelor naționale în materie

A. Înalta Curte de Casație și Justiție

46. La nivelul Înaltei Curți de Casație și Justiție nu a fost identificată practică judiciară cu privire la chestiunea de drept supusă dezlegării.

B. Jurisprudența celorlalte instanțe din țară

47. Următoarele instanțe au comunicat faptul că nu a fost identificată practică judiciară în raza lor teritorială de competență: Curtea de Apel Alba Iulia, Curtea de Apel Bacău, Curtea de Apel Brașov, Curtea de Apel București, Curtea de Apel Cluj, Curtea de Apel Constanța, Curtea de Apel Craiova, Curtea de Apel Galați, Curtea de Apel Iași, Curtea de Apel Oradea, Curtea de Apel Pitești, Curtea de Apel Ploiești, Curtea de Apel Suceava, Curtea de Apel Târgu Mureș, Curtea de Apel Timișoara.

48. Curtea de Apel Constanța a comunicat faptul că a fost identificat un litigiu, soluționat definitiv prin Decizia nr. 686/CA din 28 septembrie 2020, pronunțată în Dosarul nr. 2.151/118/2019, în cadrul căruia s-a ridicat problema obligației organului fiscal de a verifica sursa veniturilor indicate de contribuabil în declarația unică privind impozitul pe venit pe anul 2017, de a califica și, eventual, de a impozita corespunzător aceste venituri, precum și problema caracterului impozabil al venitului raportat la reglementările legale în vigoare la momentul

obținerii de venituri din transferul de monedă virtuală. Prin hotărârea respectivă s-a reținut că eroarea contribuabilului în completarea declarației unice (încadrarea veniturilor obținute din transferul de monedă virtuală ca venituri obținute din vânzarea de titluri de valoare) nu poate fi pusă în sarcina organului fiscal, în condițiile în care contribuabilul nu a depus niciun fel de document doveditor al situației ce face obiectul impunerii fiscale. În ceea ce privește caracterul impozabil al operațiunii realizate, instanța a reținut că este real faptul că veniturile din vânzarea de criptomonede nu au cunoscut o reglementare specifică la momentul obținerii venitului în litigiu (anul 2017), această modificare legislativă intervenind abia prin Legea nr. 30/2019, aplicabilă pentru veniturile obținute în 2019. În speță, decizia de impunere contestată a fost emisă legal, în baza declarației contribuabilului, astfel încât caracterul impozabil al veniturilor obținute din transferul de monedă virtuală nu a făcut obiectul deciziei de impunere și nici al contestației administrative, iar stabilirea acestui caracter în prezentul litigiu ar avea un pur caracter teoretic.

49. Curtea de Apel București a comunicat următoarele hotărâri pronunțate de Tribunalul București - Secția a II-a contencios administrativ și fiscal: Sentința civilă nr. 4.417/2020 din 29 septembrie 2020, pronunțată în Dosarul nr. 34.265/3/2019; Sentința civilă nr. 5.288/2020 din 26 octombrie 2020, pronunțată în Dosarul nr. 8.236/3/2020; Sentința civilă nr. 1.970 din 16 iunie 2020, pronunțată în Dosarul nr. 34.257/3/2019; Sentința civilă nr. 1.714 din 9 iunie 2020, pronunțată în Dosarul nr. 34.270/3/2019. Prin hotărârile menționate au fost respinse acțiunile în anularea actelor administrativ-fiscale prin care s-a stabilit în sarcina contribuabililor impozitul pe veniturile obținute în perioada 2017-2018 din transferul de monedă virtuală, reținându-se, în esență, că: în raport cu dispozițiile art. 58, art. 59, art. 114 alin. (1) și art. 116 alin. (1) din Codul fiscal din 2015, forma în vigoare la 1 ianuarie 2017, sunt supuse impozitării veniturile dobândite din orice sursă, fie identificată expres, fie neidentificată expres în reglementările fiscale, iar beneficiarul are obligația de a depune la organul fiscal competent declarația privind venitul realizat; începând cu anul 2019, în urma modificărilor și completărilor aduse Codului fiscal din 2015 prin Legea nr. 30/2019, a fost reglementată expres impunerea fiscală a veniturilor obținute din transferul de monedă virtuală.

C. Puncte de vedere exprimate de instanțe

50. În sensul că veniturile din transferul de monedă virtuală obținute în perioada 2015-2016 reprezintă venituri impozabile "din alte surse" și-au exprimat opinia Curtea de Apel Craiova, Curtea de Apel Iași, Curtea de Apel Târgu Mureș, tribunalele București, Ialomița, Hunedoara, Ilfov, Neamț, Suceava.

51. În sensul că veniturile din transferul de monedă virtuală obținute în perioada 2015-2016 nu sunt supuse impozitării și-au exprimat opinia judecătorii specializați în materia contenciosului administrativ și fiscal de la tribunalele Galați și Vaslui.

VII. Jurisprudența Curții Constituționale

52. Cu privire la impozitarea veniturilor obținute din transferul de monedă virtuală nu au fost identificate repere în jurisprudența Curții Constituționale.

53. Jurisprudența Curții Constituționale cu privire la principiul certitudinii impunerii fiscale este indicată de instanța de trimitere și este prezentată la pct. V din prezenta decizie - "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".

VIII. Răspunsul Ministerului Public - Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție

54. Prin Adresa nr. 364/C/951/III-5/2021 din 11 martie 2021, Ministerul Public - Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție a comunicat că la nivelul Secției judiciare - Serviciul judiciar civil nu se verifică, în prezent, practică judiciară, în vederea promovării unui recurs în interesul legii cu privire la problema de drept ce formează obiectul sesizării.

IX. Raportul asupra chestiunii de drept

55. Prin raportul întocmit în cauză, conform art. 520 alin. (7) din Codul de procedură civilă, s-a apreciat că nu sunt îndeplinite condițiile de admisibilitate prevăzute de art. 519 din același cod.

X. Înalta Curte de Casație și Justiție

56. Înainte de cercetarea în fond a chestiunii de drept supuse dezlegării, Înalta Curte de Casație și Justiție, analizând îndeplinirea condițiilor de admisibilitate în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile, constată că sesizarea este inadmisibilă, pentru considerentele arătate în continuare.

57. Din cuprinsul prevederilor art. 519 din Codul de procedură civilă, care reglementează procedura de sesizare a Înaltei Curți de Casație și Justiție în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile, rezultă următoarele condiții de admisibilitate a sesizării, care trebuie îndeplinite cumulativ: (i) existența unei cauze aflate în curs de judecată; (ii) cauza care face obiectul judecății să se afle în competența legală a unui complet de judecată al Înaltei Curți de Casație și Justiție, al curții de apel sau al tribunalului, învestit să soluționeze cauza; (iii) instanța care sesizează Înalta Curte de Casație și Justiție să judece cauza în ultimă instanță; (iv) ivirea unei chestiuni de drept veritabile, susceptibile să dea naștere unor interpretări diferite, de a cărei lămurire depinde soluționarea pe fond a cauzei în curs de judecată; (v) chestiunea de drept a cărei lămurire se solicită să fie nouă; (vi) asupra chestiunii de drept Înalta Curte de Casație și Justiție nu a statuat și nici nu face obiectul unui recurs în interesul legii în curs de soluționare.

58. Sunt îndeplinite primele trei condiții de admisibilitate, întrucât sesizarea a fost formulată în cadrul unui litigiu aflat pe rolul Curții de Apel Pitești, care este învestită în ultimă instanță cu soluționarea recursului exercitat împotriva unei sentințe pronunțate de tribunal într-un litigiu în materia contenciosului administrativ și fiscal, iar hotărârea ce urmează a fi pronunțată de curtea de apel este definitivă, conform art. 634 alin. (1) pct. 5 din Codul de procedură civilă.

59. În ceea ce privește cerința referitoare la existența unei "chestiuni de drept veritabile", în jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție s-a reținut că aceasta trebuie să conștă într-o problemă de drept care necesită cu pregnanță a fi lămurită și prezintă o dificultate suficient de mare, în măsură să reclame intervenția instanței supreme în scopul rezolvării de principiu a chestiunii de drept și înlăturării oricărei incertitudini care ar putea plana asupra securității raporturilor juridice deduse judecății (Decizia nr. 24 din 29 iunie 2015, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 820 din 4 noiembrie 2015; Decizia nr. 6 din 30 ianuarie 2017, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 144 din 24 februarie 2017; Decizia nr. 10 din 4 aprilie 2016, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 393 din 23 mai 2016, Decizia nr. 62 din 18 septembrie 2017, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 797 din 9 octombrie 2017, Decizia nr. 18 din 5 martie 2018, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 337 din 17 aprilie 2018).

60. De asemenea, în jurisprudența Completului pentru dezlegarea unor chestiuni de drept (Decizia nr. 9 din 20 februarie 2017, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 246 din 10 aprilie 2017, pct. 62 și 65) s-a reținut că "problema eficienței sesizării Înaltei Curți de Casație și Justiție (...), reclamă (...) o chestiune juridică reală, care ridică probleme de interpretare a unor dispoziții legale imperfecte, lacunare ori contradictorii ce necesită rezolvarea de principiu a chestiunii de drept în procedura hotărârii prealabile, și nu realizarea unor operațiuni de interpretare și aplicare a unui text de lege în raport cu circumstanțele particulare ce caracterizează fiecare litigiu. (...) Cum interpretarea normelor de către judecător implică tocmai acel procedeu logico-judiciar de stabilire a conținutului și sensului acestor norme, chestiunea de drept trebuie să suscite serioase dificultăți care ar împiedica pronunțarea soluției, deci nu simple obstacole care ar putea fi înlăturate printr-o reflexie mai aprofundată a judecătorului cauzei".

61. Tot în jurisprudența Completului pentru dezlegarea unor chestiuni de drept s-a reținut că, pentru a ne afla în prezența unei veritabile chestiuni de drept, care să justifice în mod real recurgerea la mecanismul hotărârii prealabile, este necesar să se constate "caracterul complex sau, după caz, precar al reglementării, de natură a conduce, în final, la interpretări diferite, precum și a dificultății completului în a-și însuși o anumită interpretare" (Decizia nr. 2 din 22 ianuarie 2018, pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 178 din 26 februarie 2018, pct. 42).

62. Din modul în care instanța de trimitere a formulat punctul de vedere asupra problemei de drept, expus la pct. 17-45 din prezenta decizie, se constată că judecătorul nu se confruntă cu o veritabilă dificultate în interpretarea și aplicarea dispozițiilor legale în circumstanțele litigiului dedus judecății. Punctul de vedere al instanței de trimitere conține o analiză complexă și un examen real al cauzei, o argumentație clară, cu indicarea metodelor de interpretare utilizate, ceea ce reflectă un raționament logico-juridic asumat și solid al judecătorului, în cadrul căruia nu sunt identificate dificultăți în procesul de interpretare și aplicare a legii în circumstanțele de fapt ale cauzei deduse judecății.

63. Se observă că jurisprudența sumară transmisă de instanțe, prezentată la pct. 47-49 din prezenta decizie, chiar dacă nu este reprezentată de hotărâri judecătorești definitive, nu relevă divergențe de practică judiciară, ci, dimpotrivă, reflectă o interpretare și aplicare unitară a dispozițiilor în discuție în circumstanțe similare, în

timp ce posibila opinie divergentă este împărtășită numai la nivel de punct de vedere de judecători din cadrul tribunalelor Galați și Vaslui, conform celor menționate la pct. 51 din prezenta decizie.

64. Pe de altă parte, se constată că cele două posibile interpretări divergente ale dispozițiilor din Codul fiscal incidente în perioada raportului juridic ce formează obiectul cauzei reprezintă în realitate pozițiile divergente pe care se situează părțile diferendului fiscal, respectiv contribuabilul și organul fiscal.

65. Or, o asemenea situație este întâlnită în cazul tuturor litigiilor, iar rolul instanței este de a înclina balanța, pe baza raționamentului logico-juridic, în procesul de interpretare și aplicare a legii, în favoarea uneia dintre părțile litigante, rolul judecătorului fiind tocmai acela de a aplica legea, pe baza metodelor de interpretare, în circumstanțele concrete ale cauzei deduse judecării.

66. Totodată, în condițiile prezentei sesizări, se observă că dezlegarea ce urmează a fi dată de Înalta Curte de Casație și Justiție reprezintă chiar soluția ce urmează a fi pronunțată în litigiul în care a fost formulată sesizarea. Este adevărat că, de regulă, hotărârea pronunțată de Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept anticipează în mare măsură soluția ce urmează a fi pronunțată în cauza în care este formulată sesizarea, ca o confirmare a legăturii de dependență între chestiunea de drept și litigiul de fond însă, în speță, reprezintă o veritabilă dezlegare a litigiului respectiv, prin prisma apărărilor ridicate de către reclamantul în cauză.

67. Este necontestat faptul că și chestiunea de drept ce formează obiectul prezentei sesizări este susceptibilă de interpretări diferite, situație specifică însă oricărui litigiu dedus judecării, și poate genera divergențe de jurisprudență, care "constituie, prin natura lor, consecința inerentă a oricărui sistem judiciar care se bazează pe un ansamblu de instanțe de fond având competență în raza lor teritorială", iar "rolul unei instanțe supreme este tocmai să regleze aceste contradicții de jurisprudență" (CEDO, Hotărârea din 6 decembrie 2007, Beian împotriva României, pct. 37; Hotărârea din 27 ianuarie 2009, Ștefan și Ștef împotriva României, pct. 32-33).

68. În speță, chestiunea de drept se rezumă, în esență, la aplicarea dispozițiilor din Codul fiscal în vigoare în perioada derulării raportului juridic de drept fiscal ce formează obiectul litigiului în care a fost formulată sesizarea, din perspectiva principiului certitudinii impunerii instituit prin art. 3 lit. b) din Codul fiscal din 2003, respectiv prin art. 3 lit. b) din Codul fiscal din 2015.

69. În dezlegarea chestiunii de drept un reper solid îl reprezintă, așa cum rezultă neechivoc și din punctul de vedere al instanței de trimitere, analogia cu raporturile juridice de drept fiscal în privința cărora Curtea de Justiție a Uniunii Europene s-a pronunțat în Cauza Salomie. Din această perspectivă, în condițiile existenței unei analogii jurisprudențiale, se poate afirma că problema de drept nu prezintă o noutate care să ridice judecătorului probleme de interpretare și aplicare a dispozițiilor legale.

70. În același sens se apreciază că dificultatea în interpretarea și aplicarea dispozițiilor legale este mult atenuată de observarea evoluției legislative care relevă rațiunea explicită a legiuitorului, abordare care, de asemenea, este prezentată în opinia instanței de trimitere. Astfel, chestiunea de drept ar fi putut să fie privită ca prezentând un grad de dificultate anterior intrării în vigoare a Legii nr. 30/2019, prin prisma riscului apariției unor divergențe de interpretare. Însă, la momentul actual, modificările și completările aduse prin Legea nr. 30/2019 au valența de a fi privite ca o confirmare expresă a rațiunii legii cu privire la raportul juridic în discuție. Mai mult decât atât, intervenția legiuitorului în anul 2019 nu are menirea de a acoperi un vid de reglementare, ci de a reglementa expres o categorie de tranzacții a căror frecvență în creștere impunea adaptarea expresă a cadrului legislativ. Acest argument nu încalcă principiul neretroactivității legii civile ori principiul tempus regit actum, întrucât interpretarea și aplicarea legii nu reprezintă un proces strict formal și rigid temporal, ci se realizează în dinamica relațiilor sociale și a sistemului legislativ, ca reflectare normativă a rațiunii legiuitorului cu privire la evoluția în timp a activităților generatoare de venituri, cum este cazul în speță.

71. Dintr-un alt unghi de vedere, raportat la obiectul sesizării, nu se poate susține că modificarea Codului fiscal din 2015, prin Legea nr. 30/2019, respectiv prin introducerea lit. m) în cuprinsul art. 114 alin. (2), care încadrează expres veniturile din transferul de monedă virtuală în categoria veniturilor din alte surse identificate ca fiind impozabile, este de natură a contribui, retroactiv, la alterarea normei fiscale în forma anterioară completării, prin raportare la cerința clarității pe care o impune principiul certitudinii impunerii, dat fiind faptul că, în această formă, enumerarea veniturilor din această categorie nu era exhaustivă, aria acestora nefiind deci limitată la cele regăsite în cuprinsul literelor a)-l) din același articol, context care nu lasă loc unor interpretări arbitrare întrucât, într-o manieră rezonabilă, se poate aprecia că norma juridică de drept fiscal îndeplinește standardele de claritate și predictibilitate, intenția și scopul legiuitorului fiind de a supune impozitării toate veniturile, cu excepția celor considerate neimpozabile.

72. Varianta legislativă anterioară apariției Legii nr. 30/2019, astfel cum a fost reținută în precedent, nu exclude, de plano, încadrarea veniturilor din transferul de monedă virtuală în categoria celor provenind din alte surse, cât timp acestea nu se regăsesc printre cele neimpozabile în filosofia legii fiscale, situația fiind similară și prin raportare la prevederile art. 78 din Codul fiscal din 2003 care, deși în cuprinsul alin. (1) nu limitează veniturile din alte surse la cele identificate în cuprinsul literelor a)-h), distinge totuși veniturile din alte surse 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 titlul respectiv, precum și cele enumerate prin normele metodologice elaborate în aplicarea articolului, astfel cum rezultă din cuprinsul alin. (2) al aceleiași norme.

73. Ca atare, nu se poate susține fundamentat că legea fiscală, reprezentată atât de Codul fiscal din 2003, cât și de Codul fiscal din 2015, forma în vigoare până la modificarea și completarea acestuia prin Legea nr. 30/2019, era neclară sau aptă a conduce la interpretări arbitrare ori că nu reglementează suficient de precis sau că pur și simplu nu reglementează, o asemenea abordare fiind contrară metodelor de interpretare gramaticală, logică și sistematică a dreptului, reprezentând o veritabilă negare a acestuia, în condițiile existenței unui evident cadru legislativ suficient de clar pentru a nu lăsa loc unor interpretări arbitrare.

74. Astfel, în cauză, nu există o dificultate sporită de interpretare și aplicare a legii care să justifice angrenarea mecanismului hotărârii prealabile, ci, mai mult, o nevoie neexprimată expres de validare a unei anumite interpretări și aplicări a dispozițiilor legale. Or, nu acesta este rolul mecanismului hotărârii prealabile, întrucât există riscul ca, în numele dezideratului de asigurare a unei practici judiciare unitare, să fie deturnat scopul acestuia.

75. Totodată, se impune a se preciza că, în jurisprudența Completului pentru dezlegarea unor chestiuni de drept (Decizia nr. 2 din 22 ianuarie 2018, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 178 din 26 februarie 2018, pct. 38 și 42), s-a statuat că:

"

(...) punctul de vedere al instanței trebuie să aibă o anumită complexitate și necesită un examen real al cauzei, respectiv o interpretare proprie a textului normativ supus dezbaterii, ce urmează a fi reflectat în punctul de vedere al completului, astfel cum acesta este reglementat în dispozițiile art. 520 din Codul de procedură civilă. Cerința normei impune, totodată, ca punctul de vedere al instanței să întrevadă explicit care este pragul de dificultate al întrebării și în ce măsură acesta depășește obligația ordinară a instanței de a interpreta și aplica legea în cadrul soluționării unui litigiu. De asemenea, trebuie să cuprindă o justificare a modului în care chestiunea de drept care face obiectul sesizării este susceptibilă de interpretări diferite, necesitând astfel o dezlegare de principiu. (...)

Rolul completului de judecată care inițiază sesizarea este acela de a arăta, sigur și categoric, norma a cărei interpretare se solicită, caracterul său determinant în soluționarea pe fond a cauzei, dar și de a evidenția argumentele care susțin caracterul complex sau, după caz, precar al reglementării, de natură a conduce, în final, la interpretări diferite, precum și a dificultății completului în a-și însuși o anumită interpretare, demonstrând, în această manieră, necesitatea de a apela la mecanismul de unificare".

76. Așadar, se poate conchide în sensul că pretinsa problemă de drept supusă interpretării de către instanța de trimitere nu implică o reală dificultate, în contextul în care dispozițiile legale indicate în sesizare nu sunt nici lacunare, nici incomplete sau neclare, neexistând astfel riscul apariției unei practici neunitare.

77. Distinct de această împrejurare, se impune a se reaminti că, în procedura pronunțării unei hotărâri prealabile, Înalta Curte de Casație și Justiție nu se substituie atributului fundamental al instanțelor, de interpretare și aplicare a legii, ci se limitează la a facilita judecătorului eliminarea ambiguităților ori dificultăților unor texte de lege, ceea ce nu este cazul în prezenta procedură. Interpretarea legii fiscale reprezintă o etapă în procesul aplicării acesteia, conținutul interpretării fiind tocmai stabilirea sensului voinței legiuitorului, exprimată într-o anumită normă de drept.

78. În consecință, în contextul particular al întrebării formulate de instanța de trimitere, situația relevantă în cuprinsul încheierii de sesizare are caracteristicile unei probleme curente cu care se confruntă instanțele judecătorești, fiind în atributul exclusiv al acestei instanțe operațiunea de identificare, interpretare și aplicare a textelor de lege incidente, în raport cu diferitele circumstanțe ce caracterizează fiecare litigiu și realizarea unui raționament judiciar de către judecătorul astfel investit.

79. Prin acest demers, instanța de trimitere solicită practic a se da dezlegare modului de aplicare a prevederilor art. 78 alin. (2) din Codul fiscal din 2003 și art. 114 alin. (1) din Codul fiscal din 2015, forma în vigoare anterior modificărilor și completărilor aduse prin Legea nr. 30/2019, prin raportare la principiul fiscal al certitudinii impunerii, la situația de fapt asupra căreia a fost învestită să se pronunțe ca instanță de recurs, fără însă a observa că astfel de dezlegări excedează competențelor Completului pentru dezlegarea unor chestiuni de drept.

80. Or, așa cum anterior s-a arătat, dezlegarea ce poate fi dată prin activarea acestui mecanism trebuie să fie una de principiu, având valențele unei lămuriri asupra conținutului și finalității textelor de lege supuse interpretării, adică a identifica voința legiuitorului, iar nu determinarea unui anumit mod de aplicare a reglementării legale la o situație litigioasă pe care autorul sesizării o consideră complexă.

81. În egală măsură, trebuie subliniat că funcția și rolul instanțelor judecătorești sunt acelea de a interpreta și aplica legea la cazul concret dedus judecătii, spre a-i da acestuia o rezolvare în raport de norme legale din fondul legislativ activ, iar nu de a sancționa în vreun fel anumite politici legislative considerate, eventual, de natură a afecta calitatea legii.

82. Atât timp cât legiuitorul a limitat, prin condițiile restrictive de admisibilitate, rolul unificator al mecanismului hotărârii prealabile numai în scopul preîntâmpinării apariției unei practici neunitare, printr-o rezolvare de principiu și numai în privința unor chestiuni de drept dificile de a căror lămurire depinde soluționarea pe fond a cauzei, sesizarea cu acest obiect nu îndeplinește cerințele de admisibilitate impuse de lege.

83. În considerarea argumentelor expuse, întrucât cerința esențială privind existența unei chestiuni de drept are în vedere o problemă de drept reală, dificilă, care trebuie să privească interpretarea diferită sau contradictorie a unui text de lege ori incidența și aplicarea unor principii generale al căror conținut sau a căror sferă de acțiune sunt discutabile, fără a presupune implicarea completului sesizat cu soluționarea unei chestiuni de drept în soluționarea pricinii, prin aprecierea aspectelor relevante în judecarea cauzei, se apreciază că mecanismul de unificare a practicii judiciare reglementat de dispozițiile art. 519 din Codul de procedură civilă nu poate fi uzitat în privința acestei chestiuni de drept, nefiind întrunite condițiile de admisibilitate prevăzute de lege.

84. Pentru considerentele expuse, în temeiul dispozițiilor art. 521, cu referire la art. 519 din Codul de procedură civilă,

ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE

În numele legii

D E C I D E:

Respinge, ca inadmisibilă, sesizarea formulată de Curtea de Apel Pitești - Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal, în Dosarul nr. 1.805/90/2019, în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile pentru dezlegarea următoarei chestiuni de drept:

În raport cu principiul fiscal al certitudinii impunerii, art. 3 lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art. 3 lit. b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, anterior intrării în vigoare a Legii nr. 30/2019 pentru aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 25/2018 privind modificarea și completarea unor acte normative, precum și pentru aprobarea unor măsuri fiscal-bugetare, veniturile din transferul de monedă virtuală trebuiau considerate venit impozabil "din alte surse" în accepțiunea art. 78 alin. (2) din Legea nr. 571/2003, respectiv art. 114 alin. (1) din Legea nr. 227/2015, beneficiarului obligației revenindu-i obligația declarării acestuia?

Obligatorie, potrivit dispozițiilor art. 521 alin. (3) din Codul de procedură civilă.

Pronunțată în ședința publică din 24 mai 2021.

PREȘEDINTELE SECȚIEI DE CONȚENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL,
DENISA ANGELICA STĂNIȘOR

Magistrat-asistent,
Bogdan Georgescu

WWW.LUMEABANILOR.RO