

DECIZIA nr. 563 / 19.07.2019

privind soluționarea contestației formulate de domnul **X**,
înregistrată la D.G.R.F.P. București sub nr. x/01.02.2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 2 a fost sesizată de către Administrația Sector 4 a Finanțelor Publice cu adresa nr. x/28.01.2019, înregistrată la D.G.R.F.P. București sub nr. x/01.02.2019, completata cu adresa înregistrată la DGRFPB sub nr. x/LMU/13.03.2019, cu privire la contestația formulată de domnul X, cu domiciliul în Bd. G , nr. , bl. , sc. , ap. , sector 4, București.

Obiectul contestației, înregistrată la Administrația Sector 4 a Finanțelor Publice sub nr. x/25.01.2019, îl constituie Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din străinătate de persoanele fizice pe anul 2017 nr. x/27.11.2018, emisă de Administrația Sector 4 a Finanțelor Publice, prin care s-a stabilit o diferență de impozit de plată în sumă de **y lei**.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct.3.9 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui ANAF nr.3741/2015, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de domnul **X**.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I. Prin contestația formulată împotriva deciziei de impunere anuală nr. x/27.11.2018, domnul X aduce următoarele argumente:

- veniturile sunt din transferul de monedă virtuală și au fost încasate prin transfer bancar;

- formularul declarației unice nu prevede un spațiu destinat explicațiilor privind sursa veniturilor, fiind în imposibilitatea de a specifica sursa venitului în momentul declarării acestuia;

- ulterior emiterii deciziei a fost publicată Legea nr.30 din 10.01.2019 pentru aprobarea Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.25/2018 privind modificarea și completarea unor acte normative care la art.I pct.17 introduce lit. m) venituri din transferul de monedă virtuală, iar la art.VI lit.h) precizează că prevederile se aplică începând cu impozitul pe venit datorat pentru veniturile realizate în anul 2019;

- dacă legiuitorul ar fi vrut să impoziteze în același mod și veniturile obținute din transferul de monedă virtuală din anii anteriori nu ar fi precizat că se aplică începând cu impozitul pe venit datorat pentru veniturile realizate în anul 2019, cu atât mai mult cu cât termenul de declarare pentru veniturile obținute în anul 2018 este martie 2019;

- veniturile obținute din transferul de monedă virtuală în anul 2017 nu sunt supuse impozitării și nu trebuiau declarate;

- a depus declarația unică rectificativă și a fost validată cu recipisa cu index încărcare x din 22 ianuarie 2019.

Fata de argumentele de drept si de fapt expuse solicita admiterea contestatiei si desfiintarea deciziei de impunere.

Contestatarul anexează, în copie, cartea de identitate, decizia de impunere anuală nr. x/27.11.2018 împreună cu plicul poștei, extrase de cont bancar, declarația unică rectificativă și recipisa de încărcare x din 22.01.2019.

II. Prin Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din străinătate de persoanele fizice pe anul 2017 nr. x/27.11.2018 organele de impunere ale Administrației Sector 4 a Finanțelor Publice au stabilit în sarcina contribuabilului X o diferență de impozit de plată în sumă de y lei aferentă veniturilor din categoria “alte venituri”.

III. Față de constatările organului fiscal, susținerile contestatorului, reglementările legale în vigoare pentru perioada verificată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă domnul X datorează diferențe de impozit de plată în sumă de y lei în condițiile în care, acesta a realizat venituri din operațiuni cu unități de criptomonedă în anul 2017, care potrivit dispozițiilor legale sunt considerate ca fiind venituri din alte surse, chiar daca nu sunt inscrise in mod expres in aceasta categorie, fiind supuse impozitarii.

În fapt, domnul X a depus declarația unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice anul de raportare 2018, înregistrată sub nr. x din data de 12.07.2018, prin care a declarat venituri realizate din străinătate – alte surse pentru anul 2017 în sumă de v lei.

În baza declarației depuse de contribuabil, Administrația Sector 4 a Finanțelor Publice a emis decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din străinătate de persoanele fizice pe anul 2017, prin care a stabilit în sarcina domnului X diferențe de impozit de plată în sumă de y lei.

Prin contestația formulată contribuabilul X susține, în esență, că pentru anul 2017 nu datora impozit pe veniturile din operațiunile cu unități de criptomonedă, întrucât acestea nu erau reglementate în Codul fiscal, fiind introduse prin Legea nr.30/10.01.2019 care se aplică pentru veniturile realizate începând cu anul 2019.

În drept, potrivit art.58, art.59, art.61, art.114, art.116, art.123 și art.130 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, în vigoare pe perioada realizării veniturilor:

“Art. 58 - Următoarele persoane datorează plata impozitului conform prezentului titlu și sunt numite în continuare contribuabili :

a) persoanele fizice rezidente; [...].”

“Art. 59 - (1) Impozitul prevăzut în prezentul titlu, denumit în continuare impozit pe venit, se aplică următoarelor venituri:

a) În cazul persoanelor fizice rezidente române, cu domiciliul în România, veniturilor obținute din orice sursă, atât din România, cât și din afara României; [...].”

“**Art. 61** - 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** - (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.**

(2) În această categorie se includ, însă nu sunt limitate, următoarele venituri:

[...].”

“**Art. 116** - (1) Contribuabilii care realizează venituri din alte surse, altele decât cele prevăzute la art. 114 alin. (2) lit. a)-k), precum și în normele metodologice elaborate în aplicarea art. 114, 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 veniturii.

(2) Impozitul pe venit datorat se calculează de către organul fiscal competent, pe baza declarației privind venitul realizat, prin aplicarea cotei de 16% asupra:

a) venitului brut, în cazul veniturilor din alte surse pentru care contribuabilii au obligația depunerii declarației privind venitul realizat, altele decât cele prevăzute la art. 114 alin. (2) lit. l); [...].

(4) Impozitul reprezintă impozit final. Contribuabilii nu au obligația să efectueze plăți anticipate în cursul anului fiscal în contul impozitului anual datorat.

(5) Organul fiscal competent emite decizia de impunere, la termenul și în forma stabilite prin ordin al președintelui A.N.A.F.

(6) Impozitul de achitat conform deciziei de impunere anuale se plătește în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicării deciziei de impunere, perioadă pentru care nu se calculează și nu se datorează sumele stabilite potrivit reglementărilor în materie privind colectarea creanțelor bugetare.”

“**Art. 123** - (1) **Impozitul anual datorat se stabilește de organul fiscal competent pe baza declarației privind venitul realizat, prin aplicarea cotei de 16% asupra fiecăruia dintre următoarele:**

a) venitul net anual impozabil;

b) câștigul net anual impozabil determinat potrivit prevederilor art. 119. [...].”

“**Art. 130** - (1) **Persoanele fizice prevăzute la art. 59 alin. (1) lit. a) și cele care îndeplinesc condițiile prevăzute la art. 59 alin. (2) datorează impozit pentru veniturile obținute din străinătate.**

(2) Veniturile realizate din străinătate se supun impozitării prin aplicarea cotelor de impozit asupra bazei de calcul determinate după regulile proprii fiecărei categorii de venit, în funcție de natura acestuia.

(3) Pentru veniturile obținute din străinătate de natura celor obținute din România și neimpozabile în conformitate cu prevederile prezentului titlu se aplică același tratament fiscal ca și pentru cele obținute din România.

(4) Contribuabilii care obțin venituri din străinătate conform alin. (1) au obligația să le declare, potrivit declarației specifice, până la data de 25 mai a anului următor celui de realizare a veniturii.

(5) *Organul fiscal stabilește impozitul anual datorat și emite o decizie de impunere, în intervalul și în forma stabilite prin ordin al președintelui A.N.A.F.*

(6) *Diferențele de impozit rămase de achitat, conform deciziei de impunere anuală, se plătesc în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicării deciziei de impunere, perioadă pentru care nu se calculează și nu se datorează sumele stabilite potrivit reglementărilor în materie privind colectarea creanțelor bugetare.”*

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, rezultă că, contribuabilii au obligația să declare toate veniturile impozabile, chiar dacă acestea nu se încadrează în categoriile reglementate în mod expres în Codul fiscal, cum este și cazul veniturilor realizate din operațiuni cu unități de criptomonedă, ce sunt considerate ca fiind <venituri din alte surse>, iar organul fiscal stabilește impozitul anual datorat și emite decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din străinătate de persoanele fizice.

În cazul contribuabilului X, din analiza documentelor existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

Prin declarația unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice înregistrată sub nr. x/12.07.2018, contribuabilul a declarat un venit anual în sumă de v lei.

Prin Decizia de impunere anuală pentru veniturile din străinătate de persoanele fizice pe anul 2017, Administrația Sector 4 a Finanțelor Publice a stabilit în sarcina domnului X, în baza art.133 alin.(9) și alin.(13) lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, art.II alin.(8) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.18/2018 și a declarației unice privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice pe anul 2017 nr. x/12.07.2018, diferențe de impozit de plată în sumă de y lei.

În ceea ce privește motivația contestatarului referitoare la faptul că pentru veniturile obținute din operațiuni cu unități de criptomonedă nu se datorează impozit pe venit decât pentru veniturile începând cu anul 2019 se rețin următoarele aspecte:

În conformitate cu dispozițiile art.114 alin.2 din Codul fiscal, aplicabile înainte de intrarea în vigoare a Legii nr.30/2019, în categoria veniturilor din alte surse “(...) se includ însă **nu sunt limitate** următoarele venituri: (...)”, iar pentru o mai bună clarificare a tipurilor de venituri definite ca făcând parte din categoria <venituri din alte surse>, la pct.34 din Normele metodologice date în aplicarea art.114 din Codul fiscal, aprobate prin HG nr.1/2016 au fost enumerate o serie de alte venituri.

Astfel, Codul fiscal nu a limitat niciodată veniturile din alte surse, în această categorie fiind incluse orice alte venituri care nu se încadrează în categoriile reglementate prin Codul fiscal, altele decât veniturile neimpozabile în conformitate cu Titlul IV al aceluiași act normativ.

Direcția generală de legislație Cod fiscal și reglementări vamaie din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, prin punctul de vedere emis la data de 14.02.2018, a comunicat următoarele:

“Din perspectiva veniturilor realizate de persoanele fizice din operațiuni cu unități de criptomonedă, acestea nu sunt reglementate, în mod expres, în Codul fiscal. Cu toate acestea, veniturile identificate ca fiind impozabile și care nu se încadrează în categoriile reglementate prin Codul fiscal, sunt considerate ca fiind din alte surse. (...).

În concluzie, chiar dacă operațiunile cu unități de criptomonedă nu sunt recunoscute oficial, persoanele care realizează venituri din astfel de operațiuni sunt obligate să se supună legislației fiscale în vederea impozitării.

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, până la data de 25 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a venitului.

Totodată, potrivit prevederilor art.116 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, în cazul veniturilor din alte surse, altele decât veniturile obținute de cedent ca urmare a cesiunii de creanță, respectiv de cesionar din realizarea venitului din creanța respectivă, contribuabilii au obligația depunerii declarației de venit, iar impozitul datorat este stabilit de către organul fiscal competent, prin emiterea deciziei de impunere pe baza declarației privind venitul realizat, prin aplicarea cotei (...) asupra venitului brut.”

Obligativitatea declarării și plății impozitului pe venit pentru veniturile din operațiuni cu unități de criptomonedă reiese chiar și din expunerea de motive la proiectul O.U.G. nr. 25/2018 privind modificarea și completarea unor acte normative, precum și pentru aprobarea unor măsuri fiscal-bugetare, în vigoare de la 10.01.2019, care a modificat art.114 alineatul (2), astfel ca după litera l) se introduce o nouă literă, litera m) cu următorul cuprins: venituri din transferul de monedă virtuală, *acestea fiind “încadrate și în prezent, în categoria venituri din alte surse, pentru care obligația declarării veniturilor revine persoanei fizice prin Declarația unică.”* (pct. 16.1 – 16.3 din expunerea de motive – PLx.285/2018 Camera Deputaților).

Potrivit Legii nr.30/2019 pentru aprobarea O.U.G. nr. 25/2018 privind modificarea și completarea unor acte normative, precum și pentru aprobarea unor măsuri fiscal-bugetare, veniturile din transferul de moneda virtuala au fost identificate expres, ca facand parte din categoria veniturilor din alte surse, prin completarea adusa art.114 alin.2 din Codul fiscal, asa cum s-a aratat anterior, dupa litera l) cu o noua litera, litera m) cu următorul cuprins: <venituri din transferul de monedă virtuală>, pentru care venitul impozabil a fost stabilit ca fiind castigul din transferul de moneda virtuala, determinat ca diferenta pozitiva intre pretul de vanzare si pretul de achizitie, inclusiv costurile directe aferente tranzactiei si nu venitul brut.

Prin urmare, reglementarea din Legea nr.30/2019 **nu modifica natura acestui tip de venit**, in sensul ca si pana la reglementarea lor expresa, aceste venituri indeplineau conditiile in ceea ce priveste incadrarea in categoria veniturilor din alte surse precizate la art.114 alin.1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, pe de-o parte, veniturile din transferul de moneda virtuala nu se regasesc mentionate in categoria veniturilor neimpozabile precizate la art.62 din Codul fiscal, iar pe de alta parte, potrivit art.14 alin.1 din Codul de procedura fiscala “veniturile, alte beneficii si

elemente patrimoniale sunt supuse legislației fiscale indiferent dacă sunt obținute din acte sau fapte ce îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale.”

In concluzie, persoanele care au realizat venituri din astfel de operațiuni aveau obligația să se supună legislației fiscale în vederea impozitării, chiar dacă înainte de 2019 operațiunile cu unități de monedă virtuală nu erau înscrise expres în Codul fiscal în categoria veniturilor din alte surse.

Prin prevederile introduse prin Legea nr.30/2019, începând cu anul 2019, în ceea ce privește veniturile obținute de persoanele fizice din operațiuni cu moneda virtuală **se modifica numai modalitatea de calcul a venitului baza de calcul a impozitului datorat, celelalte obligații, declarative și de plată rămânând neschimbate.**

În același sens s-a pronunțat Direcția generală de legislație Cod fiscal și reglementări vamale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice prin adresa nr. xR/10.07.2019, transmisă direcției noastre de către Direcția Generală de Asistență pentru Contribuabili din cadrul ANAF cu adresa nr. A_LPF_x/x/x/15.07.2019 înregistrată la DGRFPB sub nr. x/16.07.2019.

Având în vedere cele mai sus prezentate, rezultă că domnul X avea obligația declarării venitului realizat din operațiunile cu unități de criptomonedă, ca fiind venituri din alte surse, motiv pentru care declarația unică rectificativă depusă pe zero nu poate fi luată în considerare de organul fiscal.

Prin urmare, rezultă că diferențele de impozit de plată în sumă de y lei au fost stabilite corect și legal de către organele de impunere ale Administrației Sector 4 a Finanțelor Publice, conform reglementărilor legale în materie, motiv pentru care contestația formulată împotriva deciziei de impunere anuală pentru veniturile realizate din străinătate de persoanele fizice pe anul 2017 nr. x/27.11.2018 urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art.58, art.59, art.61, art.114, art.116, art.123 și art.130 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

DECIDE

Respinge ca neîntemeiată a contestației formulată de domnul X împotriva Deciziei de impunere anuală pentru veniturile realizate din străinătate de persoanele fizice pe anul 2017 nr. x/27.11.2018 emisă de Administrația Sector 4 a Finanțelor Publice pentru suma de y lei reprezentând diferențe de impozit de plată.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul București.

