

Coordonatori:

Ioana-Maria Costea

Radu Bufan

Tratat de drept fiscal

Volumul 4. Impozitarea persoanelor fizice



Colectivul de autori:

**Elena-Ilincuța Asimionesei, Radu Bufan, Maria-Miruna Cartas,
Ioana-Maria Costea, Robert Damaschin, Bianca-Maria Despa-Rusu,
Bogdan Florea, Irina Galan, Despina-Martha Ilucă, Maria Laiu-Tincu,
Ioan Lazăr, Ciprian Păun, Elena-Laura Postolache,
Andreea-Iuliana Prisacariu, Bogdan Trofin, Alexandra Vigh**



Editura

Hamangiu

CAPITOLUL IX. VENITURI DIN PREMII ȘI DIN JOCURI DE NOROC¹

1144. Sediul materiei:

Dispoziții-sursă din legislația principală: art. 108-110 din Legea nr. 227/2015 – Codul fiscal;

Dispoziții conexe din legislația principală: O.G. nr. 10/2015 pentru organizarea Loteriei bonurilor fiscale², O.U.G. nr. 77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc³;

Legislație secundară: H.G. nr. 111/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de punere în aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc (...) ⁴.

Secțiunea 1. Scurt istoric al formei de impunere

1145. Impozitarea veniturilor din premii și jocuri de noroc își are originea în O.G. nr. 73/1999 privind impozitul pe venit⁵, care includea veniturile din aceste surse în categoria *Alte venituri*, prevăzută de art. 38 din ordonanță, stabilind un regim fiscal similar celui din prezent. Astfel, exista o scutire specifică de impunere pentru veniturile obținute din jocuri de noroc, din premii și prime în bani și/sau în natură, sub valoarea de 3.000.000 lei pentru fiecare câștig realizat de la același organizator sau plătitor într-o singură zi. La această scutire se adăuga scutirea generală de impozit a premiilor și oricăror alte avantaje în bani și/sau în natură, obținute de elevi și studenți la concursuri interne și internaționale. Impunerea veniturilor din premii și jocuri de noroc se realiza prin reținere la sursă, cu o cotă de 10% aplicată la venitul brut, obligația calculării, reținerii și virării impozitului revenind plătitorilor de venituri, impozitul fiind final.

1146. Legea nr. 571/2003⁶ – Codul fiscal din 2003 – a autonomizat impunerea acestor venituri într-un capitol propriu în cadrul titlului dedicat impozitului pe venit. Impunerea se realiza prin reținere la sursă, cu aplicarea unei cote de 10% asupra venitului net din premii și a unei cote de 20% asupra venitului net din jocuri de noroc, ca impozit final, veniturile din aceste surse nefiind cuprinse în venitul anual global. Sub această codificare fiscală, nu erau impozabile veniturile obținute din premii și din jocuri

¹ Prezentul capitol a fost elaborat prin contribuția doamnei lector univ. dr. Despina-Martha Ilucă și a domnului drd. Bogdan Trofin.

² M. Of. nr. 81 din 30 ianuarie 2015, aprobată cu modificări prin Legea nr. 166/2015 privind aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 10/2015 pentru organizarea Loteriei bonurilor fiscale (M. Of. nr. 460 din 25 iunie 2015).

³ M. Of. nr. 439 din 26 iunie 2009.

⁴ M. Of. nr. 151 din 26 februarie 2016.

⁵ M. Of. nr. 419 din 31 august 1999.

⁶ M. Of. nr. 927 din 23 decembrie 2003.

de noroc, în bani și/sau în natură, sub valoarea sumei neimpozabile stabilită în sumă de 7.600.000 lei pentru fiecare câștig realizat de la același organizator sau plătitor, într-o singură zi.

1147. În prezent, cadrul normativ al impunerii veniturilor din premii și jocuri de noroc este dat de Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu regulile de aplicare prevăzute de Normele metodologice. Regimul juridic al impozitării acestor venituri a fost modificat succesiv, în special cu privire la cotele de impunere, dar și referitor la jocurile de noroc la distanță.

În versiunea de la momentul intrării în vigoare a Codului fiscal actual, premiile erau impuse cu o cotă de 16% aplicată asupra venitului net realizat din fiecare premiu și cu recunoașterea unui venit neimpozabil din premii în cuantum de 600 lei. În privința jocurilor de noroc, noua codificare fiscală introduce, pentru prima dată, sistemul de cote progresive, cu impunerea unei cote de 1% pentru veniturile de până la 66.750 lei inclusiv, urmată de un impozit în cuantum de 667,5 lei + 16% pentru ceea ce depășește suma de 66.750 lei în cazul veniturilor de peste 66.750 lei și sub 445.000 lei, și de un impozit în cuantum de 61.187,5 + 25% pentru ceea ce depășește suma de 445.000 lei, în cazul veniturilor care depășesc acest plafon. Astfel, remarcăm că, începând cu a doua tranșă de venit, impozitul este compus dintr-o sumă fixă (reprezentată de valoarea maximă a impozitului pentru tranșa anterioară de venit), la care se adaugă o sumă variabilă, rezultată din aplicarea cotei procentuale asupra sumei care depășește plafonul superior anterior. De asemenea, reținem existența unui venit neimpozabil de 66.750 lei pentru jocurile de noroc caracteristice cazinourilor, cluburilor de poker, lozurilor și celor tip *slot-machine*. În reglementarea incipientă, ca regulă, sistemul de lichidare și colectare era cel declarativ prin reținere la sursă, cu o excepție notabilă în privința jocurilor de noroc la distanță și a festivalurilor de poker, pentru care impozitul se determina de organul fiscal, pe baza declarației de venit depuse de contribuabil.

Prin O.U.G. nr. 79/2017¹, cota de impunere aplicabilă veniturilor din premii a fost redusă la 10%, în timp ce pentru jocurile de noroc, povara fiscală a fost crescută etapizat, prin modificarea tranșelor de venit și creșterea cotelor de impunere. Astfel, într-o primă fază, marcată de adoptarea O.G. nr. 16/2022², pentru veniturile de până la 10.000 lei inclusiv, cota a fost stabilită la 3%, în timp ce pentru veniturile cuprinse de peste 10.000 lei și sub 66.750 lei inclusiv, cota era compusă din 300 lei + 20% pentru ceea ce depășește suma de 10.000 lei, iar pentru veniturile de peste 66.750 lei, cota a fost fixată la 11.650 lei + 40% pentru ceea ce depășește suma de 66.750 lei. În a doua fază de modificare legislativă, reprezentată de Legea nr. 141/2025³, tranșele de venit au fost menținute, însă cotele de impunere au crescut la nivelul în vigoare și în prezent, pe care îl vom detalia în secțiunea corespunzătoare de mai jos.

¹ O.U.G. nr. 79/2017 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal (M. Of. nr. 885 din 10 noiembrie 2017).

² O.G. nr. 16/2022 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, abrogarea unor acte normative și alte măsuri financiar-fiscale (M. Of. nr. 716 din 15 iulie 2022).

³ Legea nr. 141/2025 privind unele măsuri fiscal-bugetare (M. Of. nr. 699 din 25 iulie 2025).

Referitor la modalitatea de lichidare și colectare a impunerii, excepția determinării impozitului de către organul fiscal în cazul jocurilor de noroc la distanță a fost eliminată prin adoptarea O.U.G. nr. 18/2018¹, abrogarea alineatelor (7)-(13) ale art. 110 C. fisc. fiind corelată cu introducerea obligației platformelor online de a realiza reținerea la sursă a impozitului la fiecare transfer în contul bancar al contribuabilului. De altfel, prin Legea nr. 296/2020², sfera veniturilor neimpozabile prevăzute de art. 108 alin. (2) C. fisc. a fost clarificată și extinsă la forma actuală.

Secțiunea a 2-a. Principii dominante

1148. Impozitarea veniturilor din premii și jocuri de noroc reflectă adaptat principii fiscale tradiționale, precum capacitatea contributivă, neutralitatea impunerii, echitatea și justa așezare a sarcinii fiscale.

1149. Atenuat prin caracterul aleatoriu și ocazional al acestor venituri, principiul capacității contributive este vizibil prin exceptarea de la impozitare a premiilor mici, de sub 600 de lei, și prin aplicarea cotelor progresive în cazul câștigurilor mari din jocuri de noroc. Plafoanele neimpozabile funcționează cu dublul rol de a asigura și justa așezare a sarcinii fiscale, operând similar unei forme de protecții sociale minime, alături de excluderea din sfera impunerii a materialelor publicitare, pliantelor, mostrelor, a punctelor bonus acordate cu scopul stimulării vânzărilor și a reducerilor comerciale de preț.

1150. Sub aspect procedural, echitatea fiscală este asigurată prin faptul că impozitul este reținut la sursă și este final, eliminând obligațiile în nume propriu pentru contribuabilii persoane fizice care realizează venituri din premii și jocuri de noroc, reprezentând o garanție suplimentară a eficienței procedurale și a certitudinii îndeplinirii obligațiilor. În dimensiune materială, echitatea fiscală pretinde și interdicția discriminării și a diferențelor arbitrare între categorii sociale, reflectată din nou prin recunoașterea unor venituri neimpozabile și a cotelor distincte. Deși existența unei cote unice în privința premiilor poate părea regresivă în comparație cu sistemul progresiv de impunere în cazul jocurilor de noroc, cele două categorii de venituri au fapte juridice generatoare ale impunerii diferite, care justifică nuanțe de tratament fiscal, astfel cum vom detalia în secțiunile următoare. O interogație legitimă cu privire la lipsa de echitate se poate ridica în cazul veniturilor neimpozabile de sub 66.750 de lei din jocuri de noroc, regim aplicabil doar pentru cele caracteristice cazinourilor, cluburilor de poker, *slot-machine* și lozuri, nu și pentru alte tipuri de jocuri de noroc prevăzute de legislația specială.

¹ O.U.G. nr. 18/2018 privind adoptarea unor măsuri fiscal-bugetare și pentru modificarea și completarea unor acte normative (M. Of. nr. 260 din 23 martie 2018).

² Legea nr. 296/2020 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal (M. Of. nr. 1269 din 21 decembrie 2020).

Neutralitatea impunerii rezultă în mod indirect din tratamentul distinct al veniturilor din premii și jocuri de noroc față de alte surse de venit, nefiind luate în considerare la stabilirea venitului anual impozabil în baza art. 118 C. fisc., grație naturii sporadice a acestora.

Secțiunea a 3-a. Caracterizarea impozitului pe venituri din premii și jocuri de noroc

§1. Subiectul impunerii

1151. Contribuabilul. Calitatea de contribuabil pentru impozitul pe veniturile din premii și jocuri de noroc revine oricărei persoane fizice care realizează aceste venituri, fără a fi cerută întrunirea unor condiții speciale de vârstă, calitate sau rezidență.

Astfel, impozitul poate fi datorat indiferent de capacitatea deplină sau restrânsă de exercițiu a persoanei, ceea ce apreciem ca fiind lipsit de controversă în cazul premiilor, însă comportă unele discuții în privința jocurilor de noroc. Art. 7 din O.U.G. nr. 77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc definește *participantul la jocul de noroc* ca fiind *orice persoană fizică majoră, cu vârsta de cel puțin 18 ani împliniți, care dorește și are dreptul legal să participe la jocuri de noroc autorizate în condițiile prezentei ordonanțe de urgență și a reglementărilor specifice*. Accesul minorilor în locațiile specializate pentru desfășurarea jocurilor de noroc și participarea acestora la orice tip de joc de noroc sunt interzise, sub sancțiune contravențională cu amendă de la 50.000 lei la 100.000 lei¹, legitimarea în vederea participării la jocurile de noroc tradiționale (*on site*) fiind obligatorie. În contextul dezvoltării și reglementării jocurilor de noroc la distanță sau online, utilizarea unor manevre dolosive din partea minorilor pentru a participa la astfel de jocuri devine mai facilă. În acest caz, apreciem că principiul prevalenței economicului asupra juridicului permite prelevarea impozitului inclusiv de la minori, în special datorită sistemului de colectare prin reținere la sursă, distinct de caracterul ilicit civil sau administrativ. Cu privire la obligația de legitimare a participanților, într-o soluție de speță au fost reținute următoarele:

Jud. Satu Mare, s. civ., sent. civ. nr. 4436/2016²

Totodată, instanța reține că, indiferent de faptul că în cauză a fost sau nu respectată obligația de reținere și de plată a impozitului pe veniturile din jocuri de noroc, răspunderea contravențională a societății petentei a fost în mod corect angajată pentru contravenția prevăzută la art. 151 alin. (1) lit. a) din H.G. nr. 111/2016, iar, contrar aprecierii petentei, nu este lipsită de relevanță confuzia cu privire la identitatea persoanei pentru care a fost reținut și plătit impozitul pe veniturile din jocuri de noroc. Instanța constată că petenta s-a prevalat de eroarea de fapt ca și cauză de înlăturare a răspunderii contravenționale, însă, în susținerea acesteia, a invocat faptul că angajata sa a fost într-o eroare de fapt cu privire la codul numeric personal folosit, deoarece aceasta nu a cunoscut că respectivul cod numeric

¹ Art. 26¹ din O.U.G. nr. 77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc.

² <https://rejust.ro/juris/g984g579e>

personal nu aparține jucătorului pentru care s-a efectuat plata câștigurilor. Or, în contextul în care dispozițiile reținute a fi încălcate de către societatea petentă prevăd obligația sa de a solicita prezentarea actului de identitate de către participantul la jocurile de noroc, o asemenea apărare nu poate conduce la exonerarea de răspundere contravențională, nefiind vorba de o eroare scuzabilă. De asemenea, în ceea ce privește declarația martorei cu privire la faptul că din neatenție a consemnat câștigul pe codul numeric personal al altui client, instanța reține că răspunderea contravențională este antrenată, de principiu, indiferent de forma de vinovăție (intenție sau culpă), respectiv indiferent de gradul culpei.

1152. Referitor la cerința unor condiții speciale privind calitatea persoanei, acestea nu sunt impuse în sensul datorării impozitului, ci în sens contrar, al operării unor scutiri, spre exemplu: calitatea de elev în învățământul profesional sau tehnic sau cea de elev sau de student în învățământul dual preuniversitar sau universitar, pentru a fi incidentă dispoziția de la art. 62 lit. o¹) C. fisc. privind caracterul neimpozabil al premiilor primite de aceștia; calitatea de sportiv medaliat la campionatele mondiale, europene sau la jocurile olimpice sau paralimpice, sau cea de sportiv, antrenor, tehnician sau alt specialist prevăzut în legislația în materie, în vederea realizării obiectivelor de înaltă performanță sportivă, pentru a nu fi impozabile premiile obținute de aceștia, conform art. 62 lit. w) C. fisc.

1153. Cu privire la rezidență, veniturile din premii și jocuri de noroc sunt supuse impozitării atunci când sunt obținute atât de persoane fizice rezidente, cât și de persoane fizice nerezidente, cu următoarea nuanță:

– veniturile din premii acordate unui nerezident la concursuri organizate în România se impozitează conform prevederilor Cap. I – *Impozitul pe veniturile obținute în România de nerezidenți* din Titlul VI al Codului fiscal, cu două scutiri notabile prevăzute de art. 229 alin. (1) lit. d) și e) C. fisc., și anume premiile unei persoane fizice nerezidente obținute din România, ca urmare a participării la festivalurile naționale și internaționale artistice, culturale și sportive finanțate din fonduri publice, respectiv premiile acordate elevilor și studenților nerezidenți la concursurile finanțate din fonduri publice;

– venituri obținute de un nerezident la jocurile de noroc practicate în România, astfel cum sunt definite la art. 108 alin. (3), se impozitează conform prevederilor Cap. VIII – *Venituri din premii și jocuri de noroc* din Titlul IV al Codului fiscal.

1154. Plătitorul. Calitatea de plătitor pentru impozitul pe veniturile din premii și jocuri de noroc revine organizatorului concursului sau al jocurilor de noroc, căruia îi incumbă obligația de a calcula, reține și plăti impozitul în condițiile și la termenele prevăzute de art. 110 C. fisc. Poate avea această calitate și o persoană juridică de drept public, spre exemplu, în cazul în care organizează un concurs, iar premiile acordate nu se încadrează în sfera veniturilor neimpozabile indicate la art. 62 C. fisc. De altfel, în

perioada de funcționare a Loteriei bonurilor fiscale, asupra căreia vom reveni în secțiunea următoare, calitatea de plătitor era atribuită Ministrului Finanțelor¹.

1155. În cazul jocurilor de noroc, din delimitarea făcută prin Normele metodologice, care definesc *câștigurile de natura jocurilor de noroc* ca fiind cele *acordate participanților la joc de către orice persoană juridică autorizată să exploateze astfel de jocuri de noroc, conform legislației în materie*, rezultă că plătitor poate fi doar *organizatorul de jocuri de noroc*, adică persoana juridică licențiată să organizeze și să exploateze jocuri de noroc în condițiile O.U.G. nr. 77/2009. Această calitate poate fi dobândită de persoana juridică de drept român constituită în condițiile legii sau persoana juridică constituită legal într-un stat membru al Uniunii Europene sau în state semnatare ale Acordului privind Spațiul Economic European sau din Confederația Elvețiană². În dimensiune practică, interesează și noțiunea de *operator licențiat de jocuri de noroc*, ca o specie de organizator de jocuri de noroc, desemnând persoana juridică care a obținut licență de organizare a jocurilor de noroc, autorizație de exploatare a jocurilor de noroc de la Comitetul de Supraveghere al Oficiului Național pentru Jocuri de Noroc, precum și autorizație de funcționare locală de la autoritatea administrației publice locale pe raza căreia își desfășoară activitatea³, operatorul fiind plătitorul efectiv al câștigurilor din jocuri de noroc, în sens civil, devenind, pe cale de consecință, plătitor și în accepțiunea dreptului fiscal.

§2. Faptul juridic generator al impunerii

1156. Evenimentul indicat de lege, care se produce în patrimoniul persoanei fizice și care determină nașterea creanței fiscale⁴, în cazul de față a impozitului pe veniturile din premii și jocuri de noroc, este realizarea veniturilor din premii sau realizarea veniturilor din jocuri de noroc. Fiind vorba despre dinamica patrimoniului unei persoane fizice și nu al unei persoane juridice, legiuitorul atașează semnificație juridică momentului realizării efective a venitului (încasarea premiului sau a câștigului din jocuri de noroc) și nu momentului nașterii creanței civile (câștigarea concursului sau a jocului de noroc).

1157. Astfel, în sens civil, venitul își are sursa în contractul de joc sau prinsoare, reglementat de art. 2264-2266 C. civ. sub denumirea de *Jocul și pariul*. Cu toate că nu beneficiază de o definiție normativă, doctrina a conturat noțiunea și trăsăturile esențiale ale acestui contract, care cunoaște două variațiuni: (1) *jocul* este contractul prin care fiecare dintre părți îi promite celeilalte o prestație, dacă una dintre părți obține

¹ Art. 7 alin. (1) din O.M.F.P. nr. 774/2015 pentru aprobarea procedurii privind angajarea, lichidarea, ordonanțarea și plata premiilor revendicate în conformitate cu art. 6 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 10/2015 pentru organizarea Loteriei bonurilor fiscale (M. Of. nr. 500 din 7 iulie 2015).

² Art. 6 din O.U.G. nr. 77/2009.

³ Art. 1³ din O.U.G. nr. 77/2009.

⁴ I.M. COSTEA, *Drept financiar. Note de curs*, ed. a 10-a, Ed. Hamangiu, București, 2026, p. 109.

un rezultat depinzând de forța, îndemânarea, inteligența părților sau de simplul hazard; (2) *prinsoarea (pariul)* este contractul prin care fiecare dintre părți îi promite celeilalte o prestație, după cum un eveniment, de realizarea căruia acestea sunt străine, s-a produs sau nu, se va produce sau nu¹. Așadar, se observă că dacă părțile au un rol activ în producerea evenimentului, contractul va fi calificat drept joc, în timp ce în cazul în care părțile nu participă direct la eveniment, contractul va fi de pariul².

Totodată, există o delimitare între contractul de joc sau de pariul și cel de *joc de noroc*, cel din urmă având o reglementare expresă în legislația specială, asupra căreia vom reveni. Doctrina civilă reține că în măsura în care „câștigul sau pierderea, în cazul jocului, depinde numai de hazard (și nu de iscusința, forța, inteligența părților), jocul se mai numește *de noroc*, iar dacă faptul producerii evenimentului depinde de îndemânarea, dibăcia, practica părților, jocul va fi *de îndemânare*”³.

Prin prisma trăsăturilor juridice, jocul și pariul sunt contracte sinalagmatice, consensuale, cu titlu oneros, aleatorii, cu executare *uno icto* sau succesivă. Totodată, există *contracte de joc și pariul obișnuite*, fundamentate pe dispozițiile Codului civil, în care părțile sunt particulari și nu au o calitate specială, respectiv *contracte de joc și pariul specializate (calificate)*, încheiate cu profesioniști, organizatori de jocuri și pariuri, care sunt constituiți și funcționează în baza legislației speciale⁴, diferență care are relevanță fiscală pentru încadrarea veniturilor ca fiind obținute din premii sau obținute din jocuri de noroc.

Caracterul ocazional al veniturilor din premii și jocuri de noroc nu le transformă însă în venituri neurmăribile, astfel cum s-a reținut într-o decizie de speță:

Trib. București, s. cont. adm. și fisc., dec. civ. nr. 316/2022⁵

În schimb, din verificările bazei de date PATRIMVEN (f. 58 dosar primă instanță) rezultă că intimat figurează cu venituri din jocuri de noroc, veniturile obținute din jocuri de noroc în anul 2020 (an în care Direcția Monitorizare/Recuperare debite l-a declarat insolubil pe intimat) fiind superioare valorii amenzii contravenționale a cărei înlocuire cu prestarea unei activități în folosul comunității. Într-adevăr, aceste venituri, având caracter ocazional, nu pot fi executate prin reținere la sursă, însă există posibilitatea executării acestor venituri prin poprire instituită pe conturi bancare. În condițiile în care rezultă că intimatul obține în mod repetat venituri urmăribile de tipul celor anterior menționate, revine apelantului ca, asemenea oricărui creditor diligent, să facă verificări la instituțiile financiar bancare în privința eventualelor conturi deschise pe numele intimatului, conturi asupra cărora poate fi instituită măsura popririi, apelantul urmând așadar a își îndeștula creanța la momentul alimentării acestor conturi cu veniturile din jocurile de noroc.

¹ I. PĂDURARIU, *Studiu asupra naturii juridice și a efectelor contractului de joc și prinsoare în contextul contractelor aleatorii*, Ed. Hamangiu, București, 2025, p. 70-72.

² V. NEMEȘ, G. FIERBINȚEANU, *Dreptul contractelor civile și comerciale. Teorie, jurisprudență, modele*, Ed. Hamangiu, București, 2022, p. 993.

³ *Ibidem*.

⁴ *Ibidem*, p. 995-996.

⁵ <https://rejust.ro/juris/59437d765>

1158. Codul fiscal definește autonom veniturile din premii și jocuri de noroc, prin dispozițiile art. 108, cu nuanțele de aplicare aduse de Normele metodologice.

Art. 108 C. fisc. Definirea veniturilor din premii și din jocuri de noroc

(1) Veniturile din premii cuprind veniturile din concursuri, altele decât cele prevăzute la art. 62, sumele primite ca urmare a participării la Loteria bonurilor fiscale, potrivit prevederilor Ordonanței Guvernului nr. 10/2015 pentru organizarea Loteriei bonurilor fiscale, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 166/2015, precum și din promovarea produselor/serviciilor ca urmare a practicilor comerciale.

(2)¹ Nu sunt venituri impozabile următoarele:

a) materialele publicitare, pliantele, mostrele, punctele bonus acordate cu scopul stimulării vânzărilor;

b) reducerile comerciale de preț acordate persoanelor fizice, altele decât cele acordate contribuabililor care obțin venituri pentru care se aplică regulile de la capitolul III – Venituri din salarii și asimilate salariilor.

(3) Veniturile din jocuri de noroc cuprind toate sumele încasate, bunurile și serviciile primite, ca urmare a participării la jocuri de noroc, indiferent de denumirea venitului sau de forma în care se acordă, inclusiv cele de tip jack-pot, definite conform normelor metodologice.

Din analiza textului, se decelează două tipuri de venituri impozabile, veniturile din premii și veniturile din jocuri de noroc, a căror realizare constituie în ambele cazuri fapt juridic generator al impunerii, dar care determină un tratament juridic diferit în determinarea bazei impozabile și în cota de impunere aplicabilă.

1159. *Veniturile din premii.* Această categorie, destul de eclectică, cuprinde mai multe tipologii de venituri, cea mai amplă fiind a veniturilor din concursuri. Potrivit Normelor metodologice, veniturile din premii cuprind venituri în bani și/sau în natură, precum:

a) *venituri sub formă de premii de orice fel, acordate oamenilor de cultură, știință și artă la gale, simpozioane, festivaluri, concursuri naționale sau internaționale, concursuri pe meserii sau profesii;* amplitudinea definiției reflectă tentativa legiuitorului de a cuprinde toate formele de recompense materiale justificate de realizări într-un domeniu al culturii *lato sensu*.

b) *venituri sub formă de premii în bani și/sau în natură acordate sportivilor, antrenorilor, tehnicienilor și altor specialiști prevăzuți în legislația în materie, pentru rezultatele obținute la competiții sportive interne și internaționale,* cu o serie de excepții prevăzute expres, și anume:

(i) veniturile prevăzute la art. 62 C. fisc.; trimiterea este realizată în mod indirect la lit. o¹), w) și x) ale art. 62 C. fisc., care vizează diferite tipuri de premii obținute de elevi, studenți, sportivi, antrenori, tehnicieni și alți specialiști în domeniul sportului, încadrate ca venituri neimpozabile în anumite condiții²;

¹ Alin. (2) al art. 108 este reprodus astfel cum a fost modificat prin art. I pct. 68 din Legea nr. 296/2020, în vigoare de la 24 decembrie 2020.

² Pentru detalii, a se vedea *supra*, Capitolul I.

(ii) *veniturile plătite de entitatea cu care aceștia au relații generatoare de venituri din salarii potrivit cap. III al titlului IV din Codul fiscal*; în cazul acestor venituri, se vor aplica regulile de impozitare specifice veniturilor din salarii și asimilate salariilor, inclusiv în ceea ce privește eventualele scutiri și venituri neimpozabile, însă și normele referitoare la contribuțiile sociale obligatorii¹.

c) *venituri impozabile obținute din jocuri de noroc*; cu toate că această dispoziție poate părea greșit amplasată în categoria veniturilor din premii, prin coroborare cu alin. (2) al pct. 32 din Normele metodologice, conform căruia, *în scopul delimitării veniturilor din premii de veniturile din jocuri de noroc, sunt considerate câștiguri de natura jocurilor de noroc cele acordate participanților la joc de către orice persoană juridică autorizată să exploateze astfel de jocuri de noroc, conform legislației în materie*, deducem că veniturile din contractele de joc și pariu obișnuite sunt considerate în sens fiscal venituri din premii, în timp ce veniturile din contractele de joc și pariu specializate (calificate) sunt încadrate ca venituri din jocuri de noroc.

Începând cu 1.01.2016, Codul fiscal prevede expres că sunt considerate venituri din premii și sumele primite ca urmare a participării la Loteria bonurilor fiscale, în conformitate cu legislația în materie. Anterior acestei date, caracterul de premiu al câștigului obținut din participarea la Loteria bonurilor fiscale rezulta din dispozițiile art. 1 alin. (3) din O.G. nr. 10/2015 pentru organizarea Loteriei bonurilor fiscale. Logica intrinsecă a Loteriei bonurilor fiscale rezida în scopul acesteia de a se configura într-o măsură pentru combaterea evaziunii fiscale și încurajarea cumpărătorilor de a solicita bonurile fiscale în vederea fiscalizării veniturilor operatorilor economici. În prezent, cele mai multe dispoziții din O.G. nr. 10/2015 au fost abrogate de O.U.G. nr. 85/2022², din considerentul că față de condițiile existente la data la care a fost reglementată Loteria bonurilor fiscale, operatorii economici sunt dotați cu aparate de marcat electronice fiscale, conectate la sistemul informatic al A.N.A.F., și transmit zilnic informații; astfel, prin raportare la metodele de control specifice digitalizării, Loteria bonurilor fiscale nu mai reprezintă o metodă eficientă de combatere a evaziunii fiscale, ci din contră, ar conduce la cheltuirea nejustificată a resurselor bugetare într-o conjunctură economică ce reclamă administrarea prudentă a resurselor bugetare³. Întrucât trimiterea corelativă din Codul fiscal nu a fost la rândul său abrogată, o apreciem ca fiind în prezent căzută în desuetudine.

1160. Venituri neimpozabile. Tratat de art. 108 alin. (2) C. fisc. între veniturile din premii și veniturile din jocuri de noroc, datorită proliferării activităților de promovare comercială prin intermediul punctelor bonus acordate pentru stimularea vânzărilor, se pune problema raționamentului urmărit prin calificarea în mod explicit ca neimpozabile a acestor avantaje de care în sens practic pot beneficia atât persoanele fizice, cât și cele juridice. Un argument în sensul neimpozitării îl constituie caracterul lor doar

¹ Pentru detalii, a se vedea *supra*, Capitolul IV.

² O.U.G. nr. 85/2022 privind modificarea și completarea unor acte normative din domeniul fiscal și vamal (M. Of. nr. 594 din 17 iunie 2022).

³ A se vedea considerentele O.U.G. nr. 85/2022.

teoretic de venit sau câștig, întrucât este posibil ca persoana care beneficiază de acestea să nu valorifice niciodată punctele bonus prin achiziția unui bun sau serviciu la un preț redus corespunzător. Or, în materia impozitului pe venit, regula este că se consideră venit doar un avantaj material efectiv primit de către o persoană fizică, o sumă încasată etc., spre deosebire de regulile contabilității de angajamente aplicabile persoanelor juridice, pentru care simpla facturare conduce la recunoașterea unui venit. Începând cu 1 ianuarie 2021, la alin. (2) al art. 108 C. fisc. sunt declarate expres neimpozabile și reducerile comerciale de preț acordate persoanelor fizice, cu excepția celor care intră în sfera de aplicare a impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor.

1161. Veniturile din jocuri de noroc. Conform art. 108 alin. (3) C. fisc., aceste venituri cuprind toate sumele încasate, bunurile și serviciile primite, ca urmare a participării la jocuri de noroc, definite conform normelor metodologice. Cu toate acestea, Normele metodologice nu procedează la definirea directă a jocurilor de noroc, cum ar părea din lectura art. 108 alin. (3) C. fisc., ci fac trimitere la *legislația în materie*, pe care urmează să o examinăm în cele ce urmează.

Veniturile din jocuri de noroc au fost definite inițial prin H.G. nr. 251/1999 privind condițiile de autorizare, organizare și exploatare a jocurilor de noroc¹, precum și prin Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal². În prezent, conform O.U.G. nr. 77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc, *câștigurile sau premiile din jocuri de noroc* reprezintă sumele în bani, bunurile sau serviciile acordate de organizator participantului la joc declarat câștigător, în conformitate cu prevederile cuprinse în regulamentul respectivului joc de noroc, sens în care răspunderea privind acordarea câștigului sau premiului revine în exclusivitate organizatorului jocului de noroc³.

Conform art. 3 alin. (1) din O.U.G. nr. 77/2009, *jocul de noroc* este activitatea care îndeplinește cumulativ următoarele condiții: (1) se atribuie câștiguri materiale, de regulă bănești, ca urmare a oferirii publice de către organizator a unui potențial câștig și a acceptării ofertei de către participant; (2) se percepe o taxă de participare directă sau disimulată; (3) câștigurile sunt atribuite în baza regulamentului de joc aprobat de Oficiul Național pentru Jocuri de Noroc din România (O.N.J.N.); (4) atribuirea se face prin selecția aleatorie a rezultatelor evenimentelor care fac obiectul jocului, indiferent de modul de producere a acestora. Ordonanța definește, la art. 9, și *jocurile de noroc frauduloase*, ca fiind acele jocuri de noroc prin care mijloacelor de joc aprobate le sunt modificate construcția, datele sau parametrii inițiali, astfel încât să fie adusă atingere elementelor de șansă sau metodelor de selecție. Se observă că orice câștig obținut pe seama unui joc fraudulos nu este considerat venit din joc de noroc și, pe cale de con-

¹ M. Of. nr. 171 din 22 aprilie 1999.

² H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (M. Of. nr. 112 din 6 februarie 2004).

³ Art. 8 alin. (1) din O.U.G. nr. 77/2009.

secință, nu este tratat fiscal ca fiind venit supus impozitării, ceea ce nu exclude însă incidența normelor penale.

Tipologiile de jocuri de noroc sunt prevăzute în art. 10 din O.U.G. nr. 77/2009, în funcție de mai multe criterii, inclusiv în raport de desfășurarea prin mijloace de joc instalate pe teritoriul României (jocuri tradiționale) sau prin intermediul unui sistem de comunicații (jocuri la distanță sau online):

a) jocuri loto (joc tradițional) – dacă sunt folosite rezultatele pur aleatorii ale unor evenimente ce constau în extrageri de numere, de litere, bilete sau simboluri, indiferent de procedurile și caracteristicile mijloacelor utilizate pentru efectuarea extragerilor (urne, roți, cupe și alte asemenea mijloace) care se desfășoară cu sau fără prezența fizică a jucătorilor. În această categorie se includ: loteriile, inclusiv cele instantanee, și orice joc de noroc care se desfășoară cu sau fără prezența fizică a jucătorilor și care constă în extrageri de numere, de litere, simboluri, formulare sau bilete, prin intermediul cărora pot fi obținute diverse câștiguri determinate de evenimente care se desfășoară cu sau fără prezența fizică a jucătorilor, cu excepția jocurilor de noroc definite în continuare;

b) pariuri (joc tradițional) – dacă sunt folosite rezultatele unor evenimente ce se vor produce fără implicarea organizatorilor. Pariul este un joc de noroc în care participantul trebuie să indice rezultatele unor evenimente ce urmează să aibă loc sau care sunt generate aleatoriu de un sistem informatic independent. În această categorie se includ:

(i) *pariurile mutuale*, în cadrul cărora premiul se distribuie participanților declarați câștigători proporțional cu numărul variantelor câștigătoare deținute de fiecare dintre aceștia, organizatorul fiind implicat doar în procesul de colectare a taxelor de participare și de distribuire a sumelor stabilite cu titlul de premii, în conformitate cu prevederile regulamentelor de joc respective;

(ii) *pariurile în cotă fixă*, în cadrul cărora organizatorul este cel care stabilește pe baza unor criterii proprii și aduce la cunoștința participanților cotele de multiplicare a mizei în cazul în care variantele jucate sunt declarate câștigătoare, în conformitate cu prevederile regulamentelor de joc respective. Valoarea fiecărui câștig este fixată prin regulament (sumă fixă sau multiplu de miză) independent de totalul mizelor (în cazul pariurilor organizate de deținătorul autorizației);

(iii) *pariurile în contrapartidă organizate în cadrul agențiilor de pariuri*, activitate care constă în punerea în corespondență a pariurilor între diverși jucători, respectiv acceptarea unui pariu plasat de un jucător doar în măsura în care se identifică un alt jucător care plasează un pariu în sensul invers celui plasat inițial. Valoarea fiecărui câștig este determinat de jucători (în cazul pariurilor intermediare de organizator);

c) jocuri de noroc caracteristice cazinourilor (joc tradițional) – dacă evenimentele se produc cu ajutorul unor mijloace specifice de joc, în prezența fizică a participanților, cu sau fără participarea directă a acestora. Mijloacele specifice de joc folosite pot fi: cărți de joc, zaruri, bile de ruletă, rulete și mese de joc, aparate de joc, inclusiv instalațiile auxiliare ale acestora, precum și alte mijloace de joc stabilite prin normele de aplicare ale O.U.G. nr. 77/2009;