

Analiză privind constituționalitatea introducerii unui impozit pe profit suplimentar în sarcina titularilor de acorduri petroliere

Clientul nostru, Federația Patronală Petrol și Gaze („**FPPG**”), ne-a solicitat să efectuăm o analiză a constituționalității introducerii unui impozit pe profit suplimentar în sarcina operatorilor petrolieri/titularilor de acorduri petroliere („**Acorduri Petroliere**”) din sectorul *upstream* din România („**Operator/i**”). Acest impozit pe profit suplimentar („**IPS**”) ar urma să fie introdus în temeiul unei Legi privind impozitarea sectorului operațiunilor petroliere și a activităților miniere, aflate în prezent în stadiu de proiect („**Proiectul**”).

În prezent, nu dispunem de o variantă a Proiectului care poate fi apreciată drept varianta certă avută în lucru la diferitele autorități guvernamentale implicate în procesul de redactare a Proiectului. În aceste condiții, analiza noastră va pleca de la premisa că IPS se va aplica asupra profitului determinat conform reglementărilor contabile (*i.e.* a întregului profit și nu doar asupra unei părți a acestuia reprezentând câștigul peste rata normală de rentabilitate pentru industria de petrol și gaze), înainte de înregistrarea, *inter alia*, a impozitului pe profit instituit prin Titlul II din Codul Fiscal, publicat în formă consolidată în Monitorul Oficial nr. 688 din 10.09.2015 și a redevenței petroliere stabilite prin acordurile petroliere în baza Legii petrolului nr. 238/2004 („**Legea Petrolului**”).

Vom considera ca premisă că IPS va avea un tratament mai favorabil pentru investițiile realizate după intrarea în vigoare a IPS („**Investiții Noi**”) comparativ cu investițiile realizate până la data intrării în vigoare a IPS („**Investiții Existente**”), care pot fi în diferite stadii (ex. puse în funcțiune și incomplet amortizate, puse în funcțiune parțial, nepuse în funcțiune). Tratamentul mai favorabil este prezumat a include măsuri cum ar fi: amortizarea mai rapidă a costurilor cu investițiile noi, deducere suplimentară acordată numai pentru investițiile noi sau într-un procent mai mare, indexare numai pentru pierderile înregistrate după data intrării în vigoare a IPS etc.

Plecăm de la premisa că IPS se va aplica identic pentru toate tipurile de investiții din sectorul de petrol și gaze (ex. onshore, offshore, neconvențional).

De asemenea, plecăm de la premisa că dacă Proiectul va fi adoptat, procedura de adoptare va fi conformă Constituției, legilor și regulamentelor aplicabile acestei proceduri, astfel că analiza noastră de constituționalitate se va limita strict la aspecte de drept material ce țin de instituirea unui nou impozit pe profit, suplimentar celui instituit prin Titlul II din Codul Fiscal.

Rezumatul aspectelor analizate

Instituirea IPS este în mod vădit discriminatorie, și, pe cale de consecință, neconstituțională din perspectiva art. 16 din Constituție. Reținând însă dreptul suveran al statului de a stabili taxe și impozite, IPS poate atinge echilibrul raportat la prevederile constituționale numai în măsura în care discriminarea impusă prin IPS este justificată din perspectiva altor prevederi și principii constituționale, cum ar fi echitatea, legalitatea, neutralitatea fiscală, precum și capacitatea de suportare a sarcinii fiscale, dreptul la proprietatea privată și principiul legitimei așteptări.

În situația în care instituirea IPS nu trece testele constituționale de echitate, legalitate, proprietate privată și neutralitate, putând fi astfel demonstrat că IPS este arbitrar, disproporționat, nejustificat și nerezonabil, atunci, suplimentar față de încălcarea articolelor relevante din Constituție (articolele 16, 56, 135 alin. 1 și 2e., art. 44 alin. 4) se va putea pune în discuție și încălcarea art. 11 precum și, din perspectiva contradicției vădite a Proiectului și IPS cu alte acte normative în vigoare, a art. 1 alin. 3 („statul de drept”).

Demonstrația de neconstituționalitate va trebui fundamentată îndeosebi pe aspecte factuale pertinente legate de justificarea politică, economică și fiscală a măsurii introducerii IPS. În acest context, vor fi relevante practica arbitrală internațională, practica Curții Constituționale române (precară) și măsura respectării de către legiuitor a cerințelor legale privind fundamentarea acestui demers normativ. Exemplificativ, dacă inițiativa IPS va fi justificată din perspectiva strictă a dorinței creșterii veniturilor bugetare, fără măsuri reale în contrapondere a creșterii sarcinii fiscale impuse operatorilor petrolieri, folosind ca exemple de taxare petrolieră situația altor state, care însă se diferențiază substanțial de situația sectorului petrolier din România, atunci apreciem că se va putea argumenta caracterul arbitrar, nerezonabil și nejustificat al unei asemenea măsuri.

Analiza constituționalității IPS nu beneficiază de un suport solid de practică judiciară internă. Din acest motiv, au fost folosite soluții de practică arbitrală internațională și soluții ale unor instanțe constituționale din alte state membre ale Uniunii Europene (Italia și Estonia) care au fost sesizate cu spețe aproape identice cu cea a IPS.

În cele ce urmează vom analiza articolele din Constituția României, publicată în Monitorul Oficial, Partea I, nr. 767 din 31.10.2003 („**Constituția**”) care ar putea fi incidente în cazul adoptării Proiectului și a instituirii IPS, respectiv, ar putea susține o argumentație în sensul neconstituționalității IPS.

I. Constituția – Articolul 11 – „Dreptul internațional și dreptul intern”

„(1) Statul român se obligă să îndeplinească întocmai și cu bună-credință obligațiile ce-i revin din tratatele la care este parte.

(2) Tratatul ratificate de Parlament, potrivit legii, fac parte din dreptul intern.

(3) În cazul în care un tratat la care România urmează să devină parte cuprinde dispoziții contrare Constituției, ratificarea lui poate avea loc numai după revizuirea Constituției.”

Articolul 11 alin. 1 din Constituție ar putea deveni incident în cazul adoptării Proiectului din perspectiva acelor Operatori care se încadrează în definiția de „Investiție”/„Investitor” conform acordurilor/tratatelor de promovare și protejare reciprocă a investițiilor încheiate de România cu alte state. Pentru scopul prezentei analize, ne vom referi la termenii și definițiile folosite în Acordul de promovare și protejare reciprocă a investițiilor încheiat de România cu Austria – ratificat prin Legea nr. 34/1997, publicată în Monitorul Oficial nr. 47 din 19.03.1997 – și, respectiv, la Acordul similar cu Statele Unite ale Americii – ratificat prin Legea nr. 110/1992, publicată în Monitorul Oficial nr. 293 din 20.11.1992 –, definite în cele ce urmează ca „**Acord**”.

Raportat la prevederile articolului 1 din Acordul cu Austriaⁱ și cel cu Statele Unite ale Americiiⁱⁱ, se poate concluziona că o persoană juridică care este titular de Acord Petrolier și care este controlată, direct sau indirect, de o persoană având naționalitatea Austriei, respectiv, a SUA, va beneficia de protecția investiției sale asociate operațiunilor petroliere desfășurate în baza Acordului.

Acordurile stabilesc obligații în sarcina statelor contractante, în sensul (i) asigurării tratamentului just și echitabil al investitorilor (Art. 2 alin. 3 din Acordul cu Austria și Art. 2 alin. 2 lit. a) și Art. 11 alin. 1 din Acordul cu SUA), (ii) a tratamentului favorabil (Art. 3 alin. 1 din Acordul cu Austria și Art. 2 alin. 1 din Acordul cu SUA), (iii) despăgubirilor acordate în cazul unei exproprieri (Art. 4 din Acordul cu Austria și Art. 3 din Acordul cu SUA), (iv) interzicerii măsurilor nerezonabile, arbitrare sau discriminatorii aplicate investițiilor (Art. 2 alin. 3 din Acordul cu Austria și Art. 2 alin. 2 lit b) din Acordul cu SUA) și (v) a respectării prevederilor contractuale asumate față de un investitor (Art. 7 din Acordul cu Austria și Art. 2 alin. 2 lit. c), respectiv, Art. 11 din Acordul cu SUA).

Instituirea IPS ar putea fi considerată, în lumina practicii judiciare de drept internațional, ca fiind contrară prevederilor Acordurilor anterior menționate, cel puțin din următoarele motive (care vor fi dezbătute mai pe larg la punctul II):

- i. Instituirea IPS poate fi considerată ca o măsură injustă, nerezonabilă, disproporționată și neechitabilă, întrucât:

- a. IPS este un impozit pe profit, suplimentar celui deja existent de 16%, deci, se realizează o dublă impunere (o dublă impozitare a aceleiași mase impozabile, pe același subiect și perioadă de timp, prin același tip de instrument fiscal);
 - b. instituirea IPS nu pare să țină cont de o serie întreagă de realități economice și de capacitatea contribuabilului vizat de a contribui la veniturile publice;
 - c. IPS nu reprezintă un instrument legal instituit pe o perioadă de timp limitată, determinată de anumite circumstanțe economice, politice sau sociale, obiective.
- ii. Aplicabilitatea IPS, exclusiv la Operatori, poate fi considerată ca o măsură discriminatorie, raportat la celelalte categorii de contribuabili, precum și (prin stabilirea eventuală a unor condiții mai favorabile pentru investițiile noi la calculul ISP, cum ar fi, deducere mai rapidă sau deducere suplimentară mai mare) față de investitorii care au realizat investiții până la data intrării în vigoare a ISP comparativ cu noii investitori. Caracterul discriminatoriu este amplificat datorită aplicării IPS asupra întregului profit determinat conform regulilor contabile, aplicarea IPS nefiind astfel limitată la partea de profit reprezentând câștigul peste rata normală de rentabilitate pentru industria de petrol și gaze;
- iii. Raportat la prevederile Acordurilor Petroliere încheiate de Statul român și care conțin garanții de stabilitate¹, instituirea IPS poate fi considerată o încălcare de către Statul român a obligațiilor din Acorduri referitoare la respectarea prevederilor contractuale asumate față de un investitor;
- iv. IPS poate fi considerat o măsură de expropriere indirectă a Operatorilor.

Asemenea concluzii sunt susținute de o jurisprudență internațională răspândită, care sancționează în mod ferm nerespectarea de către state a principiilor de tratament egal și echitabil aplicat investitorilor și de protecție împotriva exproprierii (directe sau indirecte) consfințite prin:

- Tratatul egal și echitabil al investitorilor, considerat o expresie a bunei credințe – principiul cel mai des invocat în disputele internaționale de investiții. Acest principiu presupune transparența și stabilitatea cadrului juridic al statului gazdă aplicabil operațiunilor promovate de investitori, precum și protejarea așteptărilor legitime ale acestora din urmă privind contextul economic și juridic în care au realizat investițiile.

¹ Clauzele de stabilitate reprezintă un standard intens uzitat în contractele dintre state și investitori privați, prin care se reglementează problematica schimbărilor legislative pe durata derulării obiectului contractului. Din perspectiva statului, clauză de stabilitate este de natură să atragă investiții străine și transfer de tehnologie, oferindu-le acestora garanția stabilității cadrului legal. Din perspectiva investitorului privat, rațiunea acestei clauze este de a obține garanții împotriva riscului ca acțiunea unilaterală a statului (prin adoptarea de legi sau politici subsecvente) să nu afecteze echilibrul contractual și condițiile investiției. În practică, clauzele de stabilitate îmbracă trei forme: (i) clauze de tip „înghețare” (engl: „freeze”) prin care cadrul legislativ existent la data încheierii concesiunii este „înghețat” pe toată durata proiectului, (ii) clauze de asigurare a echilibrului economic contractual care prevăd un cadru flexibil de negociere între investitor și stat în scopul adaptării contractului și a menținerii echilibrului contractual raportat la noi modificări legislative, și, (iii) clauze de tip hibrid, reprezentând o combinație a primelor două tipuri. Practica arbitrală internațională (ICSID) recunoaște caracterul legal și obligatoriu al unor asemenea clauze de stabilitate ca parte a dreptului internațional și ca expresie a principiilor *pacta sunt servanda* (contractul are putere de lege între părți) și al executării cu bună credință a obligațiilor contractuale. A nu se înțelege că prin clauza de stabilitate este afectată capacitatea de exercitare a suveranității statale, de pildă, prin adoptarea de acte normative. Clauzele de stabilitate stabilesc însă obligația statului de a acționa cu bună credință și, în cazul în care clauza este nerespectată, să acorde despăgubiri investitorului (vezi cauzele *Liamco v Libya*, *Aminoil v Kuwait*, *Revere Copper v OPIC*);

- Exproprierea indirectă (*creeping expropriation*), care apare în cazul în care investițiile sunt supuse unor măsuri ce au efectul echivalent unei exproprieri, prin afectarea dreptului de proprietate al investitorului, în sensul că acesta este privat de capacitatea de a realiza beneficiile economice, conform așteptărilor create de cadrul juridic și fiscal existent la momentul realizării investiției.
- Dreptul necesar, legitim și suveran al statelor de a stabili și aplică impozite, însă fără a discrimina, confisca/expropria proprietăți/venituri, a încălca obligații contractuale sau internaționale, mai ales în domeniul investițiilor străine unde investitorii se supun suveranității altui stat străin în baza unor stări de fapt și de drept, promisiuni și așteptări rezonabile și legitime că investiția lor nu va fi afectată în mod arbitrar.

Pot fi reținute, în sensul susținerii argumentației că instituirea IPS contravine Acordurilor, următoarele spețe ale unor instanțe de arbitraj internațional sesizate cu litigii între investitori și state care au încheiat Tratatate de protejare reciprocă a investițiilor:

- i. În speța *Parkerings v Lithuania (Parkerings-Compagniet A.S. v. Republica Lituania, ICSID, dosar ARB/05/8)*, instanța arbitrală a reținut că:

„Este dreptul și privilegiul de netăgăduit al oricărui stat să își exercite suveranitatea legislativă. Orice stat are dreptul și discreția să adopte, să modifice sau să abroge o lege. Exceptând atunci când există un contract încheiat ce conține o clauză de stabilitate sau o clauză similară, nu este nimic de obiectat în legătură cu modificarea cadrului legislativ existent la momentul la care un investitor a decis să efectueze o investiție. De fapt, orice om de afaceri sau investitor este conștient că legile vor evolua pe parcursul timpului. Ceea ce este însă interzis este ca un stat să acționeze injust, nerezonabil sau inechitabil în exercițiul puterii sale legislative.”

- ii. În speța *Burlington v Ecuador (Burlington Resources, Inc. v. Republic of Ecuador, ICSID Case No. ARB/08/5 – par. 21)*, instanța arbitrală a reținut, citând din textul contractului, că:

„în cazul unei modificări a sistemului de impozitare sau al introducerii sau eliminării unor impozite ce nu au fost prevăzute în contract (n.a. contractul cu investitorul), și care au impact asupra economiei contractului, un factor de corectare va fi aplicat procentelor de împărțire a producției, astfel încât să se absoarbă creșterea sau reducerea fiscală.”

- iii. În speța *Revere Copper v. OPIC-Jamaica (24 August 1978, 17 I.L.M. 1321)* Tribunalul arbitral a reținut că:

„o măsură de impozitare nu este necesar a fi de natură confiscatorie pentru a reprezenta o încălcare a obligațiilor asumate de stat față de un investitor; a lipsi investitorul de valoarea economică a investiției sale prin implementarea unor măsuri fiscale excesive reprezintă însă per se un caz de încălcare a obligațiilor contractuale ale Guvernului.”

- iv. În speța *Link-Trading v. Moldova (UNCITRAL, 2002)*, instanța arbitrală a reținut că:

„în principiu, măsurile fiscale devin de natură expropriatorie atunci când sunt considerate abuzive. O măsură fiscală **abuzivă** este atunci când se poate demonstra că **statul a acționat într-un mod inechitabil în privința investiției**, când a adoptat măsuri care, prin natura sau implementarea lor, sunt **arbitrare sau discriminatorii**, sau atunci când măsura luată reprezintă o încălcare a unor obligații angajate de stat în privința acelei investiții.”

v. În speța *Occidental v. Ecuador* (ICSID dosar ARB/06/11, 2012), tribunalul arbitral a apreciat că:

“statul Ecuador este răspunzător de încălcarea tratatului bilateral de investiții, mai precis a principiului tratamentului echitabil, reținând că stabilitatea cadrului legal și de afaceri în materie fiscală (**Ecuadorul modificând în acest caz legislația fiscală și refuzând returnarea de TVA către firmă Occidental**) reprezintă un element esențial al principiului tratamentului echitabil.”

vi. În speța *Building Society vs UK* (Național & Provincial Building Society, the Leeds Permanent Building Society și the Yorkshire Building Society v. Regatul Unit, Curtea Europeană a Drepturilor Omului, 23.10.1997), Curtea Europeană a Drepturilor Omului, a reținut că dubla taxare domestică poate fi considerată ca încălcând art. 1 al Protocolului 1 la Convenția Europeană a Drepturilor Omului. În același spirit, Consiliul Constituțional din Franța a admis (decizia 2010-70 QPC din data de 26.11.2010²) același lucru raportat la dreptul intern (art. 13 din Declarația Drepturilor Omului și Cetățeanului) stabilind incompatibilitatea dublei impozitări cu Constituția franceză.

În speța *JKX Oil & Gas plc- filiala din Ucraina-*, contra Ucraina, Tribunalul din Haga a emis o decizie intermediară în iulie 2015, în baza Tratatului Cartei Energiei, prin care a statuat că Ucraina nu poate percepe o cotă majorată de impozit pentru exploatarea de gaze naturale. Merită menționat, că Ucraina a eliminat începând cu 1 ianuarie 2016 creșterea de impozitare pentru exploatarea de gaze naturale, pentru a încuraja investițiile care au fost diminuate drastic în urma creșterii nesustenabile a impozitării.

Doctrina juridică internațională a statuat în acest sens că măsurile fiscale interne pot încălca dreptul internațional, respectiv, pot fi asimilate unei exproprieri, atunci când:

- i. impozitele sunt de natură confiscatorie, atunci când, singular sau în combinație cu alte impozite și taxe, sunt excesive sau au o natură distructivă;
- ii. impozitele sunt de natură să forțeze abandonul investiției sau vânzarea la un preț supus presiunii;
- iii. impozite care încalcă sau repudiază o obligație expresă a guvernului față de investitor (cum ar fi clauzele de stabilitate din concesiuni);
- iv. impozite discriminatorii;
- v. impozite arbitrare, atunci când este evident că nu există un fapt nou generator de venit care necesită impozitare conform legislației fiscale sau atunci când aplicarea impozitului este nefundamentată;

² <http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/francais/les-decisions/acces-par-date/decisions-depuis-1959/2010/2010-70-qpc/decision-n-2010-70-qpc-du-26-novembre-2010.50781.html>

- vi. impozite care încalcă legislația statului în baza căreia investitorul a decis să efectueze investiția și la care era îndreptățit conform dreptului internațional.

Prin urmare, se poate susține argumentul că instituirea IPS ar reprezenta o încălcare de către statul român a prevederilor Acordurilor.

Pe cale de consecință, se poate de asemenea susține că prin această încălcare a Acordurilor, Legea de instituire a IPS, odată adoptată, va contraveni Art. 11 alin. 1 din Constituție, în sensul că Statul român nu a îndeplinit „întocmai și cu bună-credință obligațiile ce-i revin din tratatele la care este parte” trebuind astfel să fie declarată neconstituțională.

O asemenea interpretare a rezultat și din Decizia nr. 195/2015 a Curții Constituționale a României (publicată în Monitorul Oficial nr. 396 din 05.06.2015) referitoare la admiterea excepției de neconstituționalitate a dispozițiilor art. 29 alin. 1 lit. d teza a doua din Legea cadastrului și a publicității imobiliare nr. 7/1996. În această speță, Curtea a sancționat ca neconstituțională prin raportare la art. 11 din Constituție, o prevedere stabilită prin lege care era în contradicție cu obligațiile asumate de România prin tratate internaționale, reținându-se că prin reglementarea atacată (referitoare la condițiile de formă ale unor documente) „se încalcă obligațiile asumate de România prin tratatele la care este parte, ceea ce contravine prevederilor constituționale ale art. 11 alin. 1 care consacră obligativitatea statului român de a respecta întocmai și cu bună credință obligațiile ce-i revin din tratatele la care este parte”.

II. Constituția – Articolele 16 și 56

Constituția – Articolul 16 „Egalitatea în drepturi”

“(1) Cetățenii sunt egali în fața legii și a autorităților publice, fără privilegii și fără discriminări.

(2) Nimeni nu este mai presus de lege.

(3) Funcțiile și demnitățile publice, civile sau militare, pot fi ocupate, în condițiile legii, de persoanele care au cetățenia română și domiciliul în țară. Statul român garantează egalitatea de șanse între femei și bărbați pentru ocuparea acestor funcții și demnități.

(4) În condițiile aderării României la Uniunea Europeană, cetățenii Uniunii care îndeplinesc cerințele legii organice au dreptul de a alege și de a fi aleși în autoritățile administrației publice locale.”

Constituția – Articolul 56 „Contribuții financiare”

„(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.”

Principiile egalității și echității în fața legii (fiscale) sunt reflectate și în art. 3 din Codul Fiscal, prevedere cu valoare de principiu fundamental aplicabil oricărui impozit:

“Impozitele și taxele reglementate de prezentul cod se bazează pe următoarele principii:

a) neutralitatea măsurilor fiscale în raport cu diferitele categorii de investitori și capitaluri, cu formă de proprietate, asigurând condiții egale investitorilor, capitalului român și străin;

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;

c) echitatea fiscală la nivelul persoanelor fizice, prin impunerea diferită a veniturilor, în funcție de mărimea acestora;

d) eficiența impunerii prin asigurarea stabilității pe termen lung a prevederilor Codului fiscal, astfel încât aceste prevederi să nu conducă la efecte retroactive defavorabile pentru persoane fizice și juridice, în raport cu impozitarea în vigoare la data adoptării de către acestea a unor decizii investiționale majore.”

Principiile egalității și echității în fața legii (fiscale) continuă să fie reflectate și în art. 3 din Codul Fiscal, aplicabil de la 01.01.2016:

”c) justetea impunerii sau echitatea fiscală asigură că sarcina fiscală a fiecărui contribuabil să fie stabilită pe baza puterii contributive, respectiv în funcție de mărimea veniturilor sau a proprietăților acestuia;

d) eficiența impunerii asigură niveluri similare ale veniturilor bugetare de la un exercițiu bugetar la altul prin menținerea randamentului impozitelor, taxelor și contribuțiilor în toate fazele ciclului economic, atât în perioadele de avânt economic, cât și în cele de criză;

e) predictibilitatea impunerii asigură stabilitatea impozitelor, taxelor și contribuțiilor obligatorii, pentru o perioadă de timp de cel puțin un an, în care nu pot interveni modificări în sensul majorării sau introducerii de noi impozite, taxe și contribuții obligatorii.”

Din analiza prevederilor constituționale și ale Codului Fiscal anterior menționate, rezultă (cel puțin) trei principii fundamentale aplicabile în materie fiscală, și anume:

- Principiul egalității fiscale

Egalitatea în drepturi reprezintă un principiu constituțional fundamental. Egalitatea în fața legii fiscale (prevăzută expres în Art. 56 din Constituție) se întemeiază pe prevederile art. 16 din Constituția României și presupune instituirea unui tratament egal pentru situații care, în funcție de scopul urmărit, nu sunt diferite. Egalitatea în fața legii fiscale presupune că puterea statului de a impozita trebuie întotdeauna exercitată astfel încât sarcina fiscală să fie pe cât posibil egală pentru toți contribuabilii.

- Principiul aplicării juste a sarcinii fiscale (principiul echității)

Astfel cum s-a pronunțat și Curtea Constituțională a României prin Decizia de respingere nr. 46/12.02.2013: „*Pentru a garanta principiul egalității în materie fiscală, legiuitorul are obligația constituțională de așezare justă a sarcinilor fiscale.*”

Justa așezare a sarcinilor fiscale presupune că fiscalitatea să fie proporțională, rezonabilă, echitabilă și să nu diferențieze impozitele pe criteriul grupelor sau categoriilor de contribuabili. Echitatea presupune că fiecare contribuabil ar trebui să suporte o sarcină fiscală proporțională și conformă cu capacitatea sa de a plăti impozite. Echitatea presupune două paliere: (i) echitatea pe orizontală, ceea ce presupune că acei contribuabili aflați în aceeași situație economică și socială să suporte aceeași sarcină fiscală și (ii) echitatea pe verticală care presupune că acei contribuabili cu o capacitate de contribuție mai mare să suporte o sarcină fiscală proporțional mai mare.

- Principiul neutralității

Acest principiu presupune acel sistem de impunere care nu provoacă distorsiuni productive și în luarea deciziilor economice (interferența minimă). Aceasta înseamnă că activitățile economice trebuie să fie afectate în mod identic de impozitare, iar politica fiscală trebuie să fie eficientă, respectiv, să asigure o colectare eficientă a impozitelor, fără a distorsiona mediul economic. Cu alte cuvinte, o rată de impozitare maximală nu este eficientă din punct de vedere fiscal, producând efecte asemănătoare unei rate de impozitare de 0%. Este general recunoscut la nivel global că o sarcină fiscală neutră și eficientă trebuie să asigure o impozitare minimă a părții de profit reprezentând cota normală de rentabilitate pentru industria/proiectul respectiv, putând fi aplicate eventual cote mai mari de impozitare numai pentru partea de profit ce excede cota normală de rentabilitate pentru industria/proiectul respectiv.

Este important de menționat că media cotelor de impozit pe profit în 2015 a fost:

- 20% în Europa;
- 24% la nivel global.³

Practica judiciară și doctrina legală din România dedicate impozitării sectorului petrolier sunt aproape inexistente. Chiar și în ceea ce privește analiza principiilor fiscale sus amintite, sursele de referință sunt paupere. Vom enunța în cele ce urmează câteva elemente de doctrină și practică judiciară identificate în acest sens.

2.1 Practica judiciară și doctrina română

Petru Hobincu, în articolul intitulat „Justa așezare a sarcinilor fiscale”⁴ identifică „următoarea posibilă structură a principiului așezării juste a sarcinilor fiscale:

- a. principiu subordonat legalității, egalității, echității și justiției sociale și integrat în cadrul general al fiscalității;*

³ Sursa: <https://home.kpmg.com/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html>

⁴ Publicat la 6 mai 2015, Sursa, Internet, <http://www.juridice.ro/374412/justa-asezare-a-sarcinilor-fiscale-ca-principiu-structural.html>, accesat la 29 februarie 2016

- b. *fiscalitatea trebuie să fie proporțională, rezonabilă, echitabilă și nediscriminatorie;*
- c. *nivelul de fiscalitate trebuie determinat conform unor criterii financiare obiective, raționale;*
- d. *sarcina fiscală trebuie prevăzută în detaliu, menționând în mod cumulativ și expres: baza impozabilă certă, categoria de venit, suma datorată și modul de calcul; contraprestația în cazul taxelor;*
- e. *principiul include un complex de condiții, printre care și capacitatea contributivă a contribuabililor.”*

Autorul identifică și o practică a Curții Constituționale din România asociată fiecăruia din cele 5 elemente sus-amintite. Ne vom concentra în cele ce urmează pe acele elemente care sunt relevante din perspectiva Proiectului:

a. Principiu subordonat legalității, egalității, echității și justiției sociale și integrat în cadrul general al fiscalității

Prin decizia de admitere nr. 6/25.02.1993, publicată în M. Of. nr. 61/25.03.1993, Curtea Constituțională a reținut că:

“Este în afara oricărei îndoieli că realizarea unor excepții la impozitarea veniturilor pe criterii sociale, categorii de funcționari sau, desigur, pe criteriile enunțate de art. 4 alin. (2) din Constituție este o încălcare a egalității cetățenilor în fața legii. Mai mult, în aprecierea constituționalității legii atacate, trebuie avute în vedere și prevederile art. 53 alin. (2) din Constituție, în temeiul căroră „Sistemul legal de impuneri trebuie să asigure așezarea justă a sarcinilor fiscale“.

Așa văzute lucrurile, urmează să se aprecieze că o fiscalitate care se îndepărtează de la regulile general admise, cât privește baza și cotele impozabile, categoriile de venituri etc., devine o fiscalitate discriminatorie dacă introduce criterii care afectează egalitatea în drepturi a cetățenilor. Fiscalitatea trebuie să fie nu numai legală, ci și proporțională, rezonabilă, echitabilă și să nu diferențieze impozitele pe criterii grupelor sau categoriilor de cetățeni. În această viziune juridică, prevederea legală care introduce un spor de impozit de 30% numai pentru o anumită categorie de funcționari este discriminatorie și contrară prevederilor art. 16 alin. (1) și art. 53 alin. (2) din Constituție.”

De asemenea, în decizia de admitere nr. 176/06.05.2003, publicată în M. Of. nr. 400/09.06.2010, Curtea a stabilit că:

“... 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.”

În decizia de respingere nr. 1304/13.10.2009, publicată în M. Of. nr. 36/18.01.2010 s-a reținut că:

„principiul constituțional al egalității în drepturi impune instituirea unui tratament juridic identic pentru situații identice. Aceasta nu înseamnă însă omogenitate, astfel

că situații diferite permit și, uneori, impun o reglementare diferită, în deplin acord cu principiul constituțional amintit.

În mod asemănător, principiul așezării juste a sarcinilor fiscale impune ca plata contribuțiilor să se facă în același mod de către toți contribuabilii, prin excluderea oricărui privilegiu sau discriminări, astfel că, la venituri egale, contribuția să fie aceeași. Același principiu presupune însă că așezarea sarcinilor fiscale să țină cont de capacitatea contributivă a contribuabililor, respectiv în așezarea obligațiilor fiscale să se țină seama de necesitatea de protecție a păturilor sociale celor mai dezavantajate, luând în considerare elementele ce caracterizează situația individuală și sarcinile sociale ale contribuabililor în cauză.”

b. Fiscalitatea trebuie să fie proporțională, rezonabilă, echitabilă și nediscriminatorie

Prin decizia de admitere parțială nr. 3/06.01.1994, publicată în M. Of. nr. 145/08.06.1994, privind impozitul pe veniturile avocaților, Curtea a reținut:

“Prin urmare, fiscalitatea trebuie să fie nu numai legală, ci și proporțională, rezonabilă, echitabilă și să nu diferențieze impozitele pe criteriul grupelor sau categoriilor de cetățeni.”

c. Nivelul de fiscalitate trebuie determinat conform unor criterii financiare obiective, raționale

Decizia de respingere nr. 142/08.04.2003, publicată în M. Of. nr. 309/08.05.2003, privind dobânzi pentru achitarea cu întârziere a obligațiilor bugetare, stabilite de Guvern reține că:

“...nivelul dobânzilor se stabilește, potrivit art. 16 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 61/2002, corelat cu nivelul de referință al Băncii Naționale a României, deci pe baza unor determinări financiare obiective și nu prin liberul arbitru al Executivului.”

e. Principiul include un complex de condiții, printre care și capacitatea contributivă a contribuabililor

În acest sens, decizia de admitere nr. 1394/26.10.2010, publicată în M. Of. nr. 863/23.12.2010 reține că:

„Astfel, principiul constituțional amintit implică un complex de condiții de care legiuitorul este ținut atunci când instituie anumite obligații fiscale în sarcina contribuabililor. Așa cum Curtea statua prin Decizia nr. 6 din 25 februarie 1993, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 61 din 25 martie 1993, „fiscalitatea trebuie să fie nu numai legală, ci și proporțională, rezonabilă, echitabilă și să nu diferențieze [...] pe criteriul grupelor sau categoriilor de cetățeni“. 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. Or, Curtea constată că niciuna dintre aceste cerințe nu este respectată de textul de lege criticat.

[...] Tratamentul juridic diferențiat nu este justificat de nicio împrejurare obiectivă. Natura veniturilor nu constituie, din perspectiva textului de lege criticat, un criteriu pentru instituirea unei reglementări diferite.”

Întorcându-ne la Proiect, ar rezulta că prin introducerea IPS, Operatorii ar urma să suporte atât o sarcină pe venituri (redevența), cât și o sarcină fiscală (dublă) pe profituri (impozit pe profit și impozit suplimentar pe profit), plus toate celelalte impozite și taxe aplicabile oricărei afaceri. O asemenea abordare fiscală reprezintă fără prea multe dubii o discriminare și o încălcare a principiului egalității, neutralității fiscale și a capacității de a suporta sarcina fiscală raportat la celelalte categorii de agenți economici.

Tratamentul inechitabil este cu atât mai evident având în vedere că IPS se aplică întregului profit determinat conform regulilor contabile și nu doar asupra unei părți a acestuia reprezentând câștigul peste rata normală de rentabilitate pentru industria de petrol și gaze. Considerăm, că cel puțin pentru partea de profit reprezentând rata normală de rentabilitate pentru industria de petrol și gaze operatorii din sector trebuie să fie supuși numai impozitului pe profit aplicabil tuturor agenților economici, care are în prezent o cotă de impozitare de 16%.

În plus, având în vedere că Operatorii datorează pentru dreptul de a explora și exploata resurse redevențe stabilite contractual, se poate considera că o impozitare suplimentară aplicată chiar și numai pentru partea de profit ce depășește rata normală de rentabilitate pentru industria de petrol și gaze este inechitabilă. Având în vedere că Operatorii își asumă riscuri semnificative (ex. 20-30% rata de succes pentru activitățile de explorare) sau riscul de a opera cu pierderi (ex. situația actuală cu prețuri scăzute pentru petrol) este normal ca să existe posibilitatea recuperării acestor pierderi fără a fi aplicat IPS în cadrul proiectelor cu o rată de rentabilitate mai mare sau atunci când condițiile de piață sunt temporar mai favorabile (ex. prețuri mai ridicate la țiței).

De asemenea, se poate considera ca profund discriminatorie defavorizarea Operatorilor care realizează profituri generate de Investiții Existente prin aplicarea unor prevederi mai puțin favorabile pentru calculul bazei de impozitare a IPS comparativ cu Investițiile Noi. IPS are un caracter discriminatoriu prin faptul că se aplică diferențiat de la momentul introducerii acestui tip de impozit. Această situație este diferită de cazul altor impozite care au avut prevederi nediferențiate atunci când au fost instituite, în baza cărora operatorii au realizat investiții, iar ulterior legislația s-a modificat și a prevăzut un regim mai favorabil aplicabil tuturor investițiilor realizate după modificarea respectivă de lege.

2.2 Neutralitatea, echitatea fiscală și capacitatea de a suporta sarcina fiscală – practica judiciară europeană

2.2.1 Curtea Constituțională din Italia

Cazul cel mai relevant de practică judiciară europeană recentă îl reprezintă Decizia nr. 10/2015 a Curții Constituționale din Italia⁵. Prin această decizie, Curtea a respins impozitarea suplimentară⁶ stabilită în sarcina companiilor petroliere și energetice introdusă în anul 2008. Conform Decretului Lege nr. 112/2008 și a amendamentelor subsecvente, a fost introdus un impozit suplimentar pe venitul companiilor energetice a căror cifră de afaceri depășește 3 mil. euro și al căror profit depășește 300,000 euro. Acest impozit era suplimentar impozitului pe profit datorat de toți contribuabilii italieni, societăți comerciale.

Impozitul suplimentar pe profit a fost stabilit în cotă de 6,5% pentru anul 2014 (pentru anii 2011 – 2013 cota acestuia a fost stabilită la 10,5%), conducând la o creștere a sarcinii fiscale totale de la 27,5% la 34%.

În motivarea deciziei de admitere a neconstituționalității, Curtea Constituțională italiană a reținut următoarele:

Referindu-se la articolele 3⁷ și 53⁸ din Constituția Italiană, Curtea a reținut că:

„Impozitul suplimentar conduce la o discriminare calitativă la nivel de venituri, pe motiv că este aplicat exclusiv anumitor companii ce operează în sectorul energiei și hidrocarburilor. O asemenea discriminare nu este susținută de o justificare adecvată și este, prin urmare, arbitrară. În particular, deși o varietate de elemente din textul legislației contestate și al lucrărilor de redactare indică intenția legiuitorului de a preleva „profitul în exces” obținut de respectivele companii într-o perioadă de recesiune economică, în fapt, structura noului impozit nu este consistentă cu o asemenea rațiune de justificare. Elemente de iraționalitate față de scopul propus de legiuitor rezultă din profitul supus impozitării, care constă în întregul profit, și nu în „profiturile în exces”, și în caracterul permanent și nu temporar al impozitului suplimentar [...]”⁹

Curtea a statuat în mod clar că „majorarea ratei de impozit pe profit aplicabilă unor operatori din sectoarele energiei, petrolului și gazelor naturale [...] nu este consistentă cu articolele 3 și 53 din Constituție [...]”¹⁰

Abordând principiul capacității de a suporta sarcina fiscală ca un derivat al principiului egalității în fața legii fiscale, Curtea italiană a statuat că „capacitatea de a plăti impozite reprezintă o premisă și o limitare a puterii statului de a impune impozite, în paralel cu obligația contribuabilului de a contribui la cheltuielile publice, ca o expresie a principiului mai larg al egalității în drepturi.” Curtea a concluzionat mai departe că „orice regim fiscal care prevede tratamente diferite pe baza criteriului sectorului economic sau al categoriei de contribuabil trebuie să fie susținut de o justificare/argumentare adecvată, în absența căreia tratamentul diferențiat va degenera în discriminare arbitrară.”¹¹

⁵ Sursa Internet, <http://www.cortecostituzionale.it/actionPronuncia.do>, accesat 2 Martie 2016 – Decizia Curții Constituționale (Italia) nr. 10 din 09.02.2015;

⁶ Așa numita taxă “Robin Hood”

⁷ “Art. 3: Toți cetățenii au demnitate socială egală și sunt egali în fața legii, fără distincție în funcție de sex, rasă, limbă, religie, opinii politice, condiții personale și sociale. Este datoria Republicii să înlăture acele obstacole de natură economică sau socială care limitează libertatea și egalitatea cetățenilor, astfel împiedicând deplina dezvoltare a persoanei umane și participarea efectivă a tuturor muncitorilor în organizarea politică, economică și socială a societății.”

⁸ “Art.53: Fiecare persoană va contribui la cheltuielile publice în conformitate cu capacitatea sa. Sistemul de impozitare va fi progresiv.”

⁹ Decizia nr. 10/2015, punctul 6.1

¹⁰ Decizia nr. 10/2015, punctul 6.2

¹¹ Decizia nr. 10/2015, punctul 6.2

În analiza de constituționalitate a prevederilor legale atacate, Curtea a reținut că trebuie să se aibă în vedere „dacă legiuitorul a folosit sau nu, în mod rezonabil, puterea sa discreționară în privința impozitării, cu scopul verificării coeziunii interne dintre structura de impozitare, împrejurările ce stabilesc obligația fiscală și a faptului dacă dimensiunea impozitării este arbitrară sau nu.”

Legislația italiană abundă în exemple de sarcini fiscale mai ridicate impuse unor categorii de companii. Curtea recunoaște însă că asemenea prevederi legale au trecut de filtrul constituționalității în virtutea „caracterului temporar” al acestor măsuri.

Curtea a admis că principiul constituțional al egalității nu presupune o impozitare uniformă, însă trebuie să excludă tratamente diferențiate în mod arbitrar, disproporționat, irațional și nejustificat (punctul 6.4 din Decizie).

Curtea a stabilit astfel că analiza neconstituționalității în cazul dat trebuie să aibă ca premisă verificarea dacă tratamentul fiscal diferențiat este sau nu arbitrar, nerezonabil sau nejustificat. Referindu-se strict la sectorul petrolier, Curtea a recunoscut că, având în vedere trăsăturile specifice acestui sector, cum ar fi structura de oligopol, concurența scăzută, „se poate admite, în teorie, legitimitatea unui tratament fiscal special”, derogatoriu. Pe de altă parte, însă, tot Curtea a admis, bazându-se pe analizele Autorității Anti-trust Italiene, că tocmai structura de oligopol a sectorului, costurile ridicate specifice și dificultățile asociate dezvoltării infrastructurii aferente, necesită intrarea unor noi jucători pe această piață.

În fundamentarea introducerii impozitului suplimentar, legiuitorul italian a adus drept argument „criză economică serioasă și impactul social al creșterii prețurilor și ratelor în sectorul energetic”.¹² Curtea s-a exprimat în sensul că o asemenea justificare ar putea, în teorie, să justifice în mod potențial o taxă specială pe „profiturile în exces”. Criteriul uzitat de Curte în analiza din perspectiva constituționalității acestor împrejurări a avut în vedere dacă măsura fiscală respectivă a fost corespunzătoare și necesară pentru atingerea scopului urmărit.

Concluzia Curții a fost că „legiuitorul a stabilit o creștere a nivelului impozitului pe profit care ia în considerare întregul profit, deși eșuează complet în a stabili un mecanism capabil să impoziteze separat și cu o pondere mai mare acea parte a profiturilor suplimentare care este legată de poziția privilegiată a activității desfășurate de contribuabil într-un climat economic specific. În fapt, lăsând deoparte denumirea sa de impozit suplimentar, respectivul impozit reprezintă o majorare a impozitului pe profit, aplicabil în aceleași condiții și asupra aceluiași venit ca și impozitul pe profit și care nu operează ca un impozit aplicat profitabilității, astfel cum s-a întâmplat în alte jurisdicții.”¹³

Un alt aspect extrem de important care a cântărit în decizia de admitere a neconstituționalității a fost durata pentru care s-a instituit impozitul suplimentar. Astfel, Curtea a reținut că „rate diferite de impozitare care au caracter temporar pot fi justificate cu condiția că scopul lor să fie să asigure o contribuție specifică bazată pe solidaritate de la contribuabilii privilegiați, în situații excepționale. Totuși, în contrast cu scenariul anterior menționat, prevederile legale contestate au fost introduse și au subzistat fără să fie supuse unei durate temporare, iar legiuitorul nu a stabilit condiții care să permită asocierea acestor

¹² Ibid, punctul 6.5

¹³ Ibid, punctul 6.5.1

prevederi cu instrumente menite să verifice dacă climatul economic ce a justificat impozitul majorat persistă.”¹⁴

Concluziile Curții continuă cu faptul că impozitul examinat poate fi considerat ca nerezonabil în virtutea configurării sale ca o majorare a ratei de impozitare aplicabile întregului venit al companiei, spre deosebire de un impozit aplicabil doar profiturilor în exces; a eșecului legiuitorului în a stabili o limită de timp în aplicarea impozitului, ori de a îl asocia cu mecanisme menite să verifice dacă climatul economic ce a justificat impunerea încă se menține; precum și, în virtutea faptului că este imposibil de stabilit mecanisme de evaluare capabile să asigure că obligațiile rezultând din majorarea taxelor nu se reflectă în creșteri ale prețurilor către consumatori.

Pentru toate aceste motive, majorarea ratei impozitului pe profit pentru sectorul petrolier și energetic, „[...] reprezintă o încălcare a art. 3 și 53 din Constituție, pe motiv de caracter nerezonabil și lipsă a proporționalității, întrucât mecanismele stabilite de legiuitor nu sunt potrivite pentru atingerea scopului urmărit, deși acest scop este în sine legitim.”¹⁵

Apreciem că expunerea pe larg a motivațiilor Curții Constituționale Italiene în emiterea Deciziei nr. 10/2015 este necesară, întrucât speța respectivă este similară, într-o măsură semnificativă, cu preconizată introducerea a IPS.

Față de cele expuse anterior, putem concluziona că analiza constituționalității unei legi care introduce un impozit suplimentar pe profit (în fapt, o majorare a cotei impozitului pe profit) pentru un anumit sector economic, va trebui să țină cont de, cel puțin, următoarele:

- Dacă măsura respectivă contravine principiului constituțional al egalității în fața legii fiscale, fiind o măsură discriminatorie;
- Dacă măsura este discriminatorie (contravine principiului egalității) dar este în spiritul principiului echității fiscale, atunci trebuie verificat dacă măsura este rezonabilă și nu este arbitrară, respectiv, dacă este necesară și adecvat proporțională;
- Dacă măsura este conformă cu principiul echității fiscale, deși discriminatorie, atunci trebuie verificat dacă aceasta nu încalcă principiul neutralității fiscale, respectiv, capacitatea de a suporta sarcina fiscală;
- Dacă măsura este justificată prin criterii obiective, fundamentate economic și social, care reflectă o situație privilegiată a unei categorii de contribuabili într-un anumit context economic și social ce poate fi ajustată printr-o măsură fiscală adecvată și proporțională;
- Dacă măsura nu este de natură să instituie o dublă discriminare, atât față de ceilalți contribuabili, cât și față de contribuabilii din același sector economic afectat de respectiva măsură;
- Dacă măsura este instituită atât timp cât subzistă contextul care a justificat introducerea sa.

2.2.2. Comparație România și alte jurisdicții pentru aplicabilitate impozit suplimentar pe profit în sectorul upstream

Considerăm că există unele diferențe fundamentale între România și alte jurisdicții care aplică impozite suplimentare pe profitul din sectorul upstream, ceea ce reflectă încă o dată caracterul neconstituțional al IPS:

¹⁴ Ibid, 6.5.1.

¹⁵ Ibid 6.5.4.

- a) impozit suplimentar pe profit în sectorul upstream se aplică în general în jurisdicțiile care au un nivel și un specific al resurselor care poate genera câștiguri peste rata normală de rentabilitate.

Prezentăm, ca exemplificare, cazul Norvegiei care are atât o producție totală de hidrocarburi de aproximativ 13 ori mai mare ca a României, cât și o productivitate la nivel de zăcământ incomparabil mai mare. Astfel, zăcământul Johan Sverdrup din Norvegia, care este în curs de dezvoltare, este planificat să atingă o producție de 600.000 barili echivalenți petrol (bep) pe zi, în timp ce România produce circa 270.000 bep pe zi cu circa 400 de zăcăminte.

- b) În marea majoritate a acestor jurisdicții nu se datorează redevențe contractuale, iar impozitul suplimentar pe profitul upstream este în fapt contravaloarea drepturilor primite de operatori de a explora și exploata resurse de hidrocarburi.

Statul român nu intenționează să renunțe la aplicarea redevențelor o dată cu introducerea IPS și de aceea Operatorii din sector ar fi discriminați față de alte sectoare în sensul că sunt supuși la trei categorii simultane de prelevări bugetare: o dublă impunere, atât IPS cât și impozit pe profit, precum și redevențe.

Deși în anumite jurisdicții cu impozite suplimentare asupra profiturilor din upstream se aplică și impozite pe venit sau redevențe determinate prin lege (nu contractual), operatorii din aceste jurisdicții datorează, în general, numai maximul dintre redevențe și impozitul suplimentar pe profit, dar nu ambele obligații simultan. Proiectul de lege pentru introducerea IPS prevede plata atât a redevențelor, cât și a IPS, conform premiselor considerate în acest memorandum. O posibilă soluție pentru a remedia această problemă este ca redevența datorată să fie credit fiscal pentru IPS (redevența pentru perioada respectivă să fie scăzută din IPS datorat pentru aceeași perioadă).

- c) În cvasitotalitatea acestor jurisdicții impozitul suplimentar pe profit se aplică numai asupra părții din profit ce depășește rata normală de rentabilitate. Această rată este concepută prin **mecanisme fiscale bine definite**, atât în practica jurisdicțiilor care au o lungă tradiție și sunt recunoscute ca având un sistem fiscal echilibrat, cât și în teoria economică, respectiv literatura de specialitate pentru sistemele fiscale aplicabile exploatării de resurse naturale. Aceste mecanisme fiscale includ, fără a se limita la, următoarele elemente:

- deducerea imediată la data înregistrării în contabilitate a cheltuielilor de explorare;
- deducerea imediată sau pe o perioadă scurtă de la data înregistrării în contabilitate a cheltuielilor de dezvoltare și a altor investiții;
- indexarea pierderilor cu un indice care să reflecte rata normală de rentabilitate pentru aceasta industrie;
- deduceri suplimentare pentru investiții;
- scutiri și alte facilități fiscale pentru zăcămintele mature/sondele de mică productivitate și alte condiții dificile de activitate.

Prin aceste mecanisme se urmărește ca impozitele suplimentare pe profit să se aplice numai după ce Operatorii și-au recuperat costul investiției și au realizat un câștig reprezentând o rată normală de rentabilitate. Acest mecanism încurajează investițiile

și asigură un tratament echitabil comparativ cu alte sectoare prin faptul că profiturile din sectorul petrolier în limita normală de rentabilitate sunt supuse numai impozitului pe profit aplicabil tuturor agenților economici.

Având în vedere premisa că Proiectul de lege pentru IPS nu include elementele de mai sus, sau le ia în considerare într-o măsură foarte mică, în fapt, rezultă că IPS se aplică asupra întregului profit inclusiv asupra părții care reprezintă rata normală de rentabilitate.

Prezentăm în anexă la această analiză exemple de jurisdicții cu impozite suplimentare pe profit upstream și aplicabilitatea mecanismelor descrise mai sus.

- d) În aceste jurisdicții, impozitele suplimentare pe profit introduse în general, ori nu au fost aplicate concesiunilor existente (ex. Irlanda, Noua Zeelandă), sau dacă au fost aplicate, având în vedere că nu există o stabilitate contractuală a regimului fiscal upstream, nu au existat discriminări între investițiile noi și cele vechi (ex. Australia, Polonia).
- e) Sistemul de deduceri pentru impozitul pe profit din aceste jurisdicții asigură un tratament mai favorabil comparativ cu România pentru investițiile în sectorul petrolier upstream, în primul rând, prin deductibilitatea mult mai rapidă a costurilor de explorare și a celor cu investițiile. Astfel, orice argument conform căruia introducerea IPS s-ar justifica prin faptul că România practică o cotă de impozit pe profit prea mică de 16%, comparativ cu nivelul mediu internațional (ex. 20% media europeană sau 24% media la nivel global) trebuie considerată ca neîntemeiată, din cel puțin 2 motive:
- ar fi discriminatoriu ca operatorii din upstream să fie supuși unui impozit pe profit mai mare ca restul agenților economici din România. Posibilul argument pentru o impozitare crescută legat de activitatea de exploatare resurselor naturale nu este valabil, având în vedere că operatorii plătesc redevențe conform contractelor de concesiune. Cu atât mai mult discriminatoriu ar fi ca IPS să se aplice numai sectorului petrolier și să nu se aplice pentru exploatarea altor resurse naturale ale României.
 - deducerile dezavantajoase din România pentru impozit pe profit compensează, cel puțin în bună măsură, cota de impozit pe profit de 16%, mai redusă comparativ cu alte jurisdicții.

2.2.3. Evoluții legislative în Marea Britanie

Trebuie precizat încă de la început că sectorul petrolier din Marea Britanie, concentrat preponderent offshore, cel puțin din perspectiva indicatorilor de producție și productivitate, este substanțial mai dezvoltat decât cel din Româniaⁱⁱⁱ.

Până de curând, sistemul fiscal din Marea Britanie aplicabil sectorului upstream includea 3 elemente:

- Un Impozit pe Venitul Petrolier (engl: *Petroleum Revenue Tax*, „**PRT**”) stabilit la o rată de 50% și aplicat profitului realizat în perimetrele petroliere care au fost dezvoltate înainte de 16 martie 1993;

- Un Impozit pe Profit Delimitat (engl: *Ring Fence Corporation Tax*) stabilit la o rată de 30% și aplicabil profitului rămas după achitarea PRT; și
- Un Impozit Suplimentar (engl: *Supplementary Charge*) stabilit la o rată de 30% și aplicabil profitului rămas după achitarea PRT.¹⁶

Din perspectivă legală, politica fiscală în sectorul petrolier britanic a fost cel mai bine descrisă de Peter Ripley¹⁷:

„Regimul de impozitare aplicabil sectorului de petrol și gaze din Regatul Unit distorsionează regulile aplicabile în mod obișnuit impozitului pe profit. Distorsiunile sunt necesare pentru a capta veniturile economice mari generate de producția de țiței și gaze și pentru a asigura că statul care deține controlul resurselor naturale primește o cotă echitabilă din avuția ce rezultă în urma extracției. Distorsiunile sunt însă necesare și pentru a administra riscurile ridicate pe care le presupune extracția și producția de hidrocarburi și de a încuraja investițiile companiilor petroliere care fac acea extracție posibilă. Înainte de abrogarea PRT pentru perimetrele dezvoltate după 16 martie 1993, regimul fiscal a fost aproape neutru și relativ eficient în a capta venituri fiscale. Sistemul extensiv de facilități și deduceri al PRT a asigurat că impozitul nu va „tăia” din profiturile normale la care o companie este îndreptățită. Ar fi fost mai înțelept să se simplifice PRT și să se reducă costurile asociate colectării sale, decât să se înlăture complet impozitul, întrucât, după eliminarea sa, pentru o anumită perioadă, noile perimetre au beneficiat de o fiscalitate excesiv de redusă cât a existat doar Impozitul pe Profit Delimitat. Introducerea Impozitului Suplimentar a mărit ratele de impozitare însă la momentul nepotrivit, impunând o fiscalitate excesivă asupra perimetrelor măture din platoul continental din Marea Nordului. Facilitățile și deducerile oferite nu sunt de natură să stimuleze investițiile asigurând recuperarea maximă a hidrocarburilor. Nu este surprinzător, prin urmare, că introducerea Impozitului Suplimentar a atras critici ca fiind un „rapt” asupra profiturilor. Regimului fiscal îi lipsește coerență, iar majorări arbitrare prin Impozite Suplimentare reprezintă o metodă crudă prin care guvernul își mărește cota sa de venituri pe termen scurt. Costul unei asemenea politici se va măsura în barili de petrol lăsați în scoarța terestră, care nu vor fi vreodată recuperați sau impozitați.”

Gradul ridicat de maturizare a zăcămintelor din Marea Britanie (în special în perimetrele offshore), declinul producției de petrol și gaze, criza prețului petrolului și costurile tot mai ridicate de explorare și exploatare au determinat Trezoreria Marii Britanii să promoveze un pachet masiv de facilități fiscale în sectorul petrolier. Astfel, impozitele au fost reduse după cum urmează:

- PRT a fost redus de la 50% la 35% începând de la 1 ianuarie 2016;
- Impozitul Suplimentar a fost redus de la 30% la 20% începând de la 1 ianuarie 2015;
- Alte facilități fiscale în materie de deduceri de investiții și asigurare de linii de finanțare pentru industrie.

¹⁶ Trebuie menționat ca impozitele suplimentare pe profit se aplica numai asupra partii de profit reprezentand castiguri peste rata normala de rentabilitate datorita existentei caracteristicilor mentionate mai sus ca practica internationala (ex. deducere imediata si integrala a cheltuielilor cu investitiile, deducere suplimentara de 62.5% respectiv 75%). In aceste conditii, conform studiului Deloitte publicat in 2015 (atasat in anexa), cota de impozitare specifica upstream calculata ca procent din venituri a fost in 2014 de 6% in Marea Britanie in timp ce in Romania a fost de 15% in 2014, respectiv 15.7% in primul semestru din 2015.

¹⁷ Peter Ripley, The UK Oil and Gas Taxation Regime: A ‘Smash and Grab’ approach?, pag. 123, Internet, <https://www.abdn.ac.uk/law/documents/TheOilandGasTaxationRegime.pdf>, accesat 2 Martie 2016.

Ca urmare a acestei reforme fiscale, sarcina fiscală suportată de sectorul petrolier a fost redusă de la 80% (pentru perimetrele dezvoltate după 1993), respectiv, 60% (pentru perimetre dezvoltate înainte de 1993), la 67,5%, respectiv, 50%.

Suplimentar, în cadrul măsurilor pentru Bugetul anului 2016, guvernul britanic a anunțat în 16 martie 2016, o serie de măsuri care au ca scop încurajarea investițiilor, continuarea activităților și păstrarea locurilor de muncă în sectorul petrolier, menținerea contribuției la securitatea energetică, având în vedere de asemenea maturitatea avansată a zăcămintelor și contextul de piață dificil actual datorită prețurilor scăzute. Aceste măsuri includ următoarele elemente principale:

- reducerea PRT la 0% ceea ce echivalează practic cu eliminarea acestui impozit
- reducerea Impozitului Suplimentar de la 20% la 10%, începând cu 1 ianuarie 2016
- alte măsuri specifice de încurajare a activităților de explorare, maximizare a gradului de recuperare și menținere în activitate a infrastructurii petroliere existente

2.2.3. Justificarea adecvată și obiectivă a IPS

Astfel cum a fost reținut de Curtea Constituțională italiană, „*orice regim fiscal care prevede tratamente diferite pe baza criteriului sectorului economic sau al categoriei de contribuabil trebuie să fie susținut de o justificare/argumentare adecvată, în absența căreia tratamentul diferențiat va degenera în discriminare arbitrară.*”¹⁸

Din această perspectivă, rămâne de analizat dacă introducerea IPS s-ar putea justifica însă din perspectiva principiului echității fiscale. Cu alte cuvinte, ne oferă sectorul petrolier upstream date economice obiective care să justifice, din deziderate de echitate fiscală, o impozitare discriminatorie față de ceilalți agenți economici, respectiv, o supra-impozitare?

Este de notorietate că sectorul petrolier upstream este printre cele mai capital intensive și temporal extensive sectoare ale economiei. Investițiile sunt considerabile încă din faza inițială a explorării, supuse unei palete multiple de riscuri (geologice, tehnologice, comerciale, legale, politice și geopolitice) și se derulează pe mai multe decenii. Spre deosebire de alte sectoare economice, recuperarea investițiilor nu este rapidă, ci urmează ciclul îndelungat al explorării, declarării comercialității unui zăcământ și, ulterior, al exploatării. În consecință, valoarea nominală a profiturilor din industria petrolieră este în general mai mare comparativ cu alte industrii care au un ciclu de recuperare a investițiilor mult mai mic, deoarece perioada lungă de recuperare a investițiilor duce la costuri de capital ridicate, având în vedere și proporția mare de finanțare prin capitaluri proprii. Acest nivel al profiturilor nominale din sectorul petrolier nu se traduce însă neapărat într-o rată de rentabilitate în termen reali mai mare comparativ cu alte sectoare.

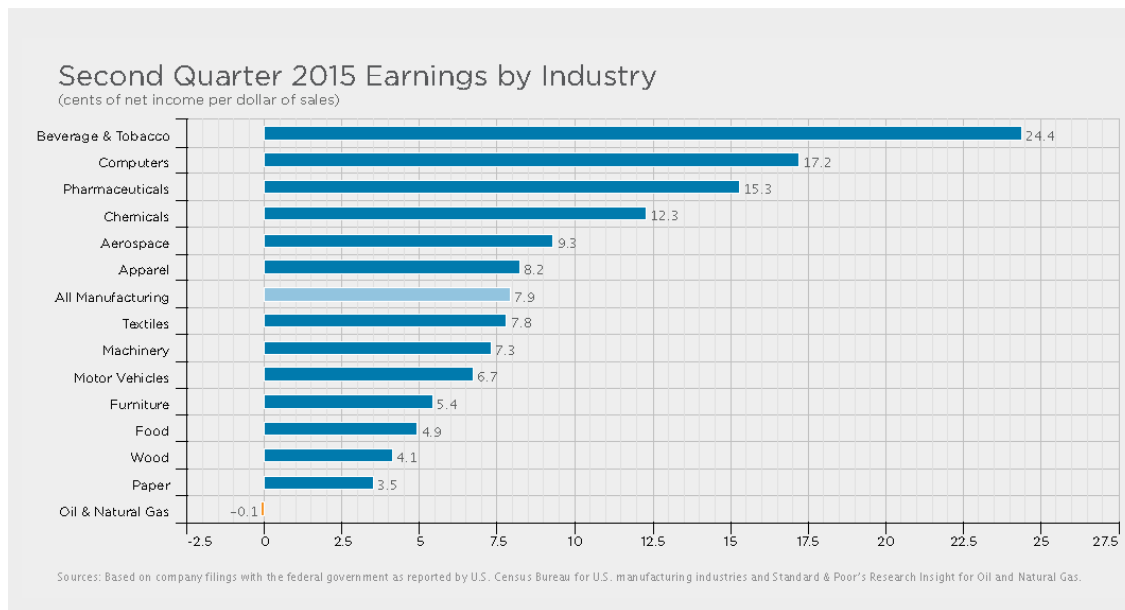
Dacă este să privim profitabilitatea industriei extractive de țiței și gaze naturale, conform revistei Forbes, aceasta s-a situat pe parcursul ultimilor 6 ani (o perioadă ce a cunoscut maxime și minime istorice de preț al petrolului) între 14,8% și (un minim istoric) de 2,2% în august 2015¹⁹. Pe cale de comparație, industrii precum tehnologia în domeniul sănătății,

¹⁸ Supra 9

¹⁹ Mary Ellen Biery, Oil, Gas Producers' Margins Sputter to 2%, 20 Septembrie 2015, Sursa Internet, <http://www.forbes.com/sites/sageworks/2015/09/20/oil-gas-producers-margins-sputter-to-2/#535772cd2a0e>, accesat 29 februarie 2016

serviciile financiare, cele tehnologice, industria de tehnologie electronică se mențin, în mod constant în ultimii ani, la marje de profit de minim 10% și chiar peste 20%.²⁰

Statistica American Petroleum Institute așează, de asemenea, industria țițeiului și gazelor naturale la limita de jos a ratei de profitabilitate pe sectoare economice:



Raportul American Petroleum Institute specifică faptul că veniturile industriei upstream se situează, ca regulă, la același nivel cu media de profitabilitate a celorlalte industrii manufacturiere din SUA (în anii 2010-2014 media industriei manufacturiere era situată între 8,7% și 9,2%, în timp ce pentru industria petrolieră aceasta se situa între 6,6% și 7,3%), exceptând anul 2015 când s-a înregistrat o medie negativă de 0,1% față de restul industriilor manufacturiere unde media marjei era de 7,9%.²¹

Se poate astfel concluziona că, exceptând anumite jurisdicții cu o înzestrare geologică deosebită, cum ar fi Arabia Saudită (ex. cu o productivitate pe sondele de țiței de peste 300 de ori mai mare că România), emiratele din Golf, Norvegia etc., industria extractivă de petrol și gaze nu este, în general, caracterizată de marje ridicate de profit care să justifice o suprataxare discriminatorie față de alte sectoare economice. Dealtfel, „istoria evoluției pietelor de țiței prezintă un tipar ciclic, de creștere și scădere, adesea bruște și ample, ale prețurilor. Totuși, nici nivelul minim, nici cel maxim, și nici extensia segmentelor de echilibru al prețurilor nu sunt prestabilite.”²². Creșterea sarcinii fiscale în sectorul petrolier este cu atât mai mult nejustificată în contexte în care prețul petrolului este în scădere pe o perioadă îndelungată de timp, astfel cum este cazul acum.

²⁰ Liyan Chen, The most profitable industries in 2015, Sursa Internet <http://www.forbes.com/sites/liyanchen/2015/09/23/the-most-profitable-industries-in-2015/#5a2dc6437712>, accesat 29 februarie 2016

²¹ American Petroleum Institute, Putting Earnings into perspective, pagina 2-3, Sursa Internet, <http://www.api.org/~media/files/statistics/earnings-perspective/putting-earnings-perspectives-high-res.pdf>, accesat 29 februarie 2016

²² Ministerul Energiei, „Analiza stadiului actual. Angajamentele internaționale ale României în sectorul energetic” publicat de Ministerul Energiei, 15 Februarie 2016, pagina 11, Internet, http://energie.gov.ro/wp-content/uploads/2016/03/Actualizare-Analiza-sistem_draft-final_19-feb-2016-1.pdf, accesat 2 Martie 2016

În România, situația economică a sectorului petrolier poate fi prezentată, sumar, astfel²³:

- i. 14.000 de sonde operează în prezent în 400 de câmpuri petroliere;
- ii. Rata medie de declin a producției anuale a fost de 10% în ultimii 20 de ani;
- iii. Rata de depletizare a rezervelor este de aproximativ 87%;
- iv. Costul mediu de operare curent în România este 13-17 USD/bep (bazat pe informațiile făcute publice de către OMV Petrom);
- v. Cea mai mică rată a producției/productivitate din Europa – 21 bep/sondă/zi (31 Romgaz și 17 OMV Petrom);
- vi. Una dintre cele mai mici rate de productivitate pentru sondele de țitei din lume 9 bbl/sondă/zi;
- vii. Câmpuri petroliere cu un grad mare de fragmentare;
- viii. Producție semnificativă de țitei greu și ultra-greu (circa 35% din producția totală de țitei), precum și țitei cu aciditate mare, care este mai costisitoare și determină prețuri mai mici;
- ix. Parte semnificativă din producția de hidrocarburi actuală se bazează pe tehnici de recuperare secundară și terțiară costisitoare (ex. circa 25% din producția totală de țitei);
- x. Potențial în zona onshore de mare adâncime care necesită investiții costisitoare și cu risc ridicat;
- xi. Conținutul mare și în creștere de apă și alte impurități în lichidele brute extrase care necesită operațiuni costisitoare pentru a extrage și manipula cantități mari extrase, procese de tratare a apei;
- xii. Parte semnificativă din producția de gaze naturale nu poate fi vândută din motive tehnice și comerciale și trebuie să fie consumată intern pentru operațiunile petroliere;
- xiii. Mare pondere a producției de gaze naturale necesită procesare înainte de a fi comercializată pentru a corespunde noilor standarde pentru punctele de condensare.

Dificultățile cu care se confruntă sectorul petrolier românesc sunt de asemenea evocate în documentul „Analiza stadiului actual”. Angajamentele internaționale ale României în sectorul energetic” publicat de Ministerul Energiei la 15 februarie 2016.²⁴

Respectiva analiză concluzionează că „o analiză adâncită relevă o serie de probleme serioase. Reducerea importurilor de gaze naturale a fost, în primul rând, efectul scăderii cererii interne – mai ales al închiderii de capacități industriale, dar și al iernilor blânde și al

²³ Poziția ROPEPCA privind redevențele, Evaluarea regimului fiscal în sectorul de petrol și gaze din România, internet, <http://www.ropcpca.ro/lib/foto/2014-12-02-REDEVENTE-RO.pdf>, accesat 2 Martie 2016

²⁴ Ibid, pagina 15

unor măsuri de eficiență energetică. Rata scăderii consumului s-a menținut, în ultimii ani, peste rata declinului producției de țiței și gaze. După cum este arătat în capitolul 3 (Sinteza mixului energetic), consumul național de energie primară a cunoscut o scădere continuă între 2008 și 2014, de la 39.799 mii tone echivalent petrol (tep) la 31.538 mii tep, adică cu peste 20%. [...] În fapt, declinul producției de gaze naturale a fost diminuat mulțumită investițiilor în creșterea gradului de recuperare efectuate de cei doi mari producători autohtoni, OMV Petrom și Romgaz. Dar, începând cu a doua parte a anului 2014, prăbușirea prețului petrolului a redus din ce în ce mai mult capacitatea producătorilor de hidrocarburi de a investi în înlocuirea rezervelor și menținerea nivelului producției.”

Analiza Ministerului Energiei relevă mai departe o serie de deficiențe și riscuri:

În cazul țițeiului:

Deficiențe	Riscuri
Zăcămintele onshore mature, în general de mici dimensiuni și cu o durată de exploatare deseori de peste 30 ani	Rezerve limitate de țiței economic exploatabile și tendință de diminuare a producției indigene, în condițiile în care nu vor fi descoperite noi zăcăminte importante
Întârzieri mari în programele de explorare pentru majoritatea operatorilor	Volatilitatea prețurilor hidrocarburilor pe piețele internaționale
Reducerea activității de cercetare și lipsa unui institut național în sectorul petrolier	Reducerea interesului investitorilor, în lipsa unui cadru fiscal și legislativ predictibil pe termen mediu și lung (10-30 de ani), risc accentuat în actualul context al prețului scăzut al țițeiului
Lipsa definirii consumatorului protejat și a politicilor de protecție	Gradul ridicat de concentrare a pieței în sectorul producției
Lipsa prevederilor legislative clare care să garanteze accesul titularilor de acorduri petroliere la terenurile necesare pentru operațiunile petroliere de durată scurtă, cum sunt prospecțiunile seismice, și scurtarea procedurilor de expropriere, pentru faza de exploatare sau construcție a conductelor	Diminuarea gradului de utilizare a SNTT
Grad redus de utilizare a SNTT și a capacităților de rafinare	
SNTT deservește numai doi utilizatori	
Limitări în livrarea gazelor la vârf de consum	
Posibilitate redusă de a importa hidrocarburi pe mare (limitarea importului de hidrocarburi prin strâmtorile Bosfor și Dardanele)	
Nivelul scăzut al investițiilor în explorare, dezvoltare, rafinare și în dezvoltarea infrastructurii de transport țiței	
Investiții scăzute în infrastructura de transport	

În cazul gazelor naturale:

Deficiențe	Riscuri
Dependența de o singură sursă externă de aprovizionare cu gaze naturale	Rezerve limitate de gaze naturale exploatabile economic și tendință de diminuare a producției indigene
Zăcăminte onshore mature, în general de mici dimensiuni și cu o durată de exploatare deseori de peste 30 de ani	Volatilitatea prețurilor hidrocarburilor pe piețele internaționale
Durata de funcționare depășită pentru 70% din conductele de transport gaze naturale și pentru aproximativ 27% din stațiile de reglare-măsurare	
Lipsa definirii consumatorului protejat și a politicilor de protecție	
Structura neomogenă, din punct de vedere al presiunii și diametrelor în SNTGN, fapt care determină flexibilitatea redusă și dificultăți în asigurarea presiunilor la extremitățile sistemului	
Depozite de înmagazinare inadecvate pieței	
Grad redus de utilizare a infrastructurii de transport, înmagazinare și distribuție	
Limitări în livrarea gazelor la vârf de consum	
Grad de concentrare mare a pieței de gaze naturale, în special la nivelul producției	
Capacitate instituțională insuficientă în dezvoltarea pieței	
Instrumente operaționale și cadru de funcționare a pieței insuficiente	
Investiții scăzute în infrastructura de transport	

Având în vedere starea faptică descrisă anterior, se poate concluziona, fără echivoc, că o suplimentare a impozitului pe profit (și nu pe un anumit exces de profit, în anumite condiții specifice clar delimitate) exclusiv în sectorul petrolier upstream, aplicată pe o perioadă lungă de timp și într-un context economic dificil, fără o finalitate previzibilă, nu își găsește o justificare reală, adecvată, nu este în consonanță cu principiul echității și neutralității fiscale, ci nu poate decât să constituie o măsură arbitrară, nerezonabilă și discriminatorie. Caracterul discriminatoriu al IPS este amplificat prin faptul că Operatorii care realizează profituri pe baza Investițiilor Existente au un regim de IPS mai defavorabil comparativ cu operatorii care realizează profituri pe baza Investițiilor Noi, considerată ca premisă în acest memorandum.

III. Constituția – Articolul 44 alin. 4 „Dreptul de Proprietate Privată”

„(4) Sunt interzise naționalizarea sau orice alte măsuri de trecere silită în proprietate publică a unor bunuri pe baza apartenenței sociale, etnice, religioase, politice sau de altă natură discriminatorie a titularilor.”

Am arătat pe larg la punctul I. că instituirea unor măsuri fiscale discriminatorii precum IPS poate echivala cu o expropriere mascată, indirectă. Am expus practica arbitrală internațională în acest sens.

În același sens s-a pronunțat și Curtea Europeană a Drepturilor Omului în speța *Antares Transport S.A. și Transroby SRL v România*.²⁵ Admițând cererea petenților împotriva statului român, Curtea a reținut că „*scopul Articolului 1 al Protocolului Nr. 1 al Convenției Europene pentru Protecția Drepturilor Omului și a Libertăților Fundamentale („CEDO”) este de a realiza un echilibru just între nevoile interesului general al comunității și nevoile drepturilor fundamentale ale individului [...]. Un echilibru corespunzător între interesul general și drepturile individului nu se va regăsi în situația în care persoana în cauză a trebuit să suporte o sarcină individuală și excesivă.*” (punctul 44), ceea ce, în opinia Curții, constituie „*o încălcare a Articolului 1 al Protocolului Nr. 1 al Convenției*” (punctul 51).

Instituirea IPS poate fi considerată ca o „trecere silită” în proprietatea statului a unor prelevări fiscale suplimentare ale Operatorilor, pe criteriul apartenenței acestora la sectorul petrolier, ceea ce constituie o încălcare evidentă a art. 44 alin 4 din Constituție.

IV. Constituția – Articolul 135 alin 1 și alin. 2 lit a) „Economia”

(1) Economia României este economie de piață, bazată pe libera inițiativă și concurență.

(2) Statul trebuie să asigure:

a) libertatea comerțului, protecția concurenței loiale, crearea cadrului favorabil pentru valorificarea tuturor factorilor de producție;

În virtutea prevederilor art. 135 din Constituție, orice investitor din România are așteptarea legitimă că intervenția statului în economie va fi supusă comandamentelor constituționale și nu va afecta regulile economiei de piață, libertatea comerțului sau valorificarea factorilor de producție.

Prin urmare, un investitor are așteptarea legitimă că investițiile sale se vor desfășura într-un cadru legal și instituțional stabil și predictibil.

În cazul Operatorilor, această așteptare legitimă este reflectată inclusiv în ceea ce privește stabilitatea Acordurilor Petroliere (contractele de concesiune) încheiate cu Statul român prin Agenția Națională pentru Resurse Minerale, în virtutea principiului *pacta sunt servanda*.

Principiul legitimei așteptări asupra stabilității legislative, deși nu este exprimat în mod expres în Constituție, a fost exprimat în mod clar de legiuitor în reglementarea raporturilor în cadrul contractului de concesiune petrolieră.

În acest sens, Legea Petrolului stabilește în Art. 61 alin. (1) că: „*Prevederile acordurilor petroliere aprobate de către Guvern rămân valabile, pe întreaga lor durată, în condițiile în care au fost încheiate.*”

²⁵ Hotărârea Curții Europene a Drepturilor Omului S.C. *Antares Transport S.A.*: si S.C. *Transroby S.R.L. v. România* din data de 15.12.2015, cerere nr. 27227/08;

De asemenea, Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 54/2006 privind regimul concesiunii bunurilor proprietate publică („**OUG nr. 54/2006**”), prevede în articolul 54:

„(1) Raporturile contractuale dintre concedent și concesionar se bazează pe principiul echilibrului financiar al concesiunii între drepturile care îi sunt acordate concesionarului și obligațiile care îi sunt impuse.

(2) Concesionarul nu va fi obligat să suporte creșterea sarcinilor legate de execuția obligațiilor sale, în cazul în care această creștere rezultă în urmă:

a) unei măsuri dispuse de o autoritate publică;”

Întrucât practica judiciară română disponibilă nu este suficient de dezvoltată în această privință, ne vom rezuma în a prezenta concluziile Curții Supreme din Estonia din decizia 3-4-1-27-13/16.12.2013 de admitere a neconstituționalității unor prevederi legale ce majorau taxele de extracție în industria minieră²⁶, un caz deosebit de relevant în speța IPS.

În anul 2009, Guvernul estonian a stabilit o taxă fixă de exploatare a resurselor naturale pentru o perioadă de 5 ani. Respectivul act normativ a fost însă modificat subit în anul 2011, în sensul majorării acelei taxe. Asociațiile din industrie au atacat reglementarea din 2011 pe motiv de neconstituționalitate prin încălcarea principiilor libertății de a desfășura afaceri și a celor privind stabilitatea legislativă, al așteptării legitime și al neretroactivității legii.

În analiza cazului dedus judecății, Curtea estoniană a avut în vedere „dacă scopul de a determina companiile să utilizeze rațional resursele naturale și cel de majorare a veniturilor bugetare justifică încălcarea libertății activității antreprenoriale derivând din principii așteptărilor legitime.”²⁷

În opinia Curții, „așteptarea legitimă rezultă atât în cazul unei legislații cu termene fixe, cât și a unei legislații cu durată nedeterminată. În cazul unor drepturi acordate și obligații stabilite pentru un termen fix, așteptarea legitimă a persoanelor este protejată mai mult ca în cazul legislației cu durată nedeterminată.”²⁸

De asemenea, a fost reținut că „principiul așteptării legitime este o componentă importantă a principiului statului de drept”²⁹, și că „având în vedere posibilitățile diverse ale statului de a asigura venituri bugetare precum și că speța de față se referă la așteptările legitime rezultând din legislație cu termene fixe și a faptului că nu există circumstanțe extraordinare (criză economică extinsă care s-a instalat neașteptat etc.), poziția care trebuie luată în acest caz este că interesul fiscal al statului nu poate să treacă peste încălcarea principiului legitimei așteptări.”³⁰

În ultimă instanță, criza petrolieră actuală a determinat că însăși Guvernul Estonian să acorde, începând cu 2016, scutiri fiscale sectorului petrolier în cuantum de 40 milioane euro pe an, urmărindu-se menținerea activităților și a locurilor de muncă în acest sector.³¹

²⁶ Curtea Supremă din Estonia, sursa Internet, <http://www.riigikohus.ee/?id=1495>, accesat 3 Martie 2016.

²⁷ Ibid, punctul 68

²⁸ Ibid punctul 69

²⁹ Ibid punctul 73

³⁰ Ibid punctul 72

³¹ Sursa, Internet, <http://www.worldenergynews.com/news/estonia-grants-oil-shale-industry-tax-break-641553>, accesat 4 Martie 2016

V. Introducerea IPS nu va fi consistentă cu alte legi și acte normative în vigoare

Legea nr. 24/2000 privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative („**Legea nr. 24/2000**”), stabilește în mod clar că orice proiect de act normativ trebuie „să conducă la o cât mai mare stabilitate și eficiență legislativă. Soluțiile pe care le cuprinde trebuie să fie temeinic fundamentate, luându-se în considerare interesul social, politica legislativă a statului român și cerințele corelării cu ansamblul reglementărilor interne și ale armonizării legislației naționale cu legislația comunitară și cu tratatele internaționale la care România este parte, precum și cu jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului.” (Art. 6 alin. 1). Aceeași condiție rezultă și din Art. 22 al respectivului act normativ.

Astfel cum am arătat anterior, introducerea IPS ar putea fi considerată ca fiind realizată cu încălcarea acestei cerințe, fiind în contradicție cu legislația existentă (Codul Fiscal, Legea Petrolului, OUG nr. 54/2006), precum și cu tratatele bilaterale de protejare a investițiilor încheiate de România, și, posibil, inclusiv cu Convenția Europeană a Drepturilor Omului.

De asemenea, trebuie avut în vedere că Proiectul va trebui să fie temeinic justificat și fundamentat, în caz contrar, măsura IPS putând fi considerată ca nerezonabilă și disproporționată (cerința specificată și în speța Curții Constituționale din Italia și a celei Estoniene enunțate anterior). În același spirit se înscriu și prevederile Art. 6 alin. 3 din Legea nr. 24/2000: „Proiectele de acte normative se supun spre adoptare însoțite de o expunere de motive, o notă de fundamentare sau un referat de aprobare, precum și de un studiu de impact, după caz”, respectiv, ale Art. 7 alin. 1 și 3: „Evaluarea preliminară a impactului proiectelor de lege, a propunerilor legislative și a celorlalte proiecte de acte normative reprezintă un set de activități și proceduri realizate cu scopul de a asigura o fundamentare adecvată a inițiativelor legislative. Evaluarea preliminară a impactului presupune identificarea și analizarea efectelor economice, sociale, de mediu, legislative și bugetare pe care le produc reglementările propuse”, [...] și presupune “atât evaluarea impactului legislației specifice în vigoare la momentul elaborării proiectului de act normativ, cât și evaluarea impactului politicilor publice pe care proiectul de act normativ le implementează.”

Idea de fundamentare adecvată și serioasă a Proiectului rezultă și din prevederile Art. 20 alin 1 din aceeași lege:

“Elaborarea proiectelor de acte normative trebuie precedată, în funcție de importanța și complexitatea acestora, de o activitate de documentare și analiză științifică, pentru cunoașterea temeinică a realităților economico-sociale care urmează să fie reglementate, a istoricului legislației din acel domeniu, precum și a reglementărilor similare din legislația străină, în special a țărilor Uniunii Europene.”

Adoptarea Proiectului și introducerea IPS pe baza unor simple motivații politice sau bugetare (cum ar fi, creșterea veniturilor bugetare, comparații cu nivelul de taxare din alte state producătoare de hidrocarburi cu un sector upstream mult mai dezvoltat) sau a recomandării unor organisme financiare internaționale³², în absența unui studiu de impact fundamentat socio-economic, financiar și juridic, respectiv în ceea ce privește „efectele asupra mediului macroeconomic, de afaceri, social și asupra mediului înconjurător, inclusiv evaluarea

³² Curtea Supremă de Justiție din Estonia în Decizia 3-4-1-27-13 a respins argumentul Guvernului estonian cum că majorarea impozitului s-a produs în considerarea Inițiativei Uniunii Europene “A resource-efficient Europe 2020”, pe motiv că respectiva inițiativă nu reprezintă un act normativ, ci doar un document strategic, programatic; vezi supra 23, punctul 79.

costurilor și beneficiilor” va fi în vădită contradicție cu articolele 31 și 33 din Legea nr. 24/2000.

VI. Aspecte procedurale

Analiza constituționalității IPS și a Proiectului va putea fi efectuată înainte de promulgarea Proiectului (art. 15 și urmat. din Legea nr. 47/1992), la sesizarea:

- Președintelui României;
- Unuia dintre președinții celor două Camere;
- Guvern;
- Înalta Curte de Casație și Justiție;
- Avocatul Poporului;
- Un număr de cel puțin 50 de deputați;
- Un număr de cel puțin 25 de senatori.
-

Sau, pe cale de excepție, ridicată în fața instanțelor judecătorești sau de arbitraj comercial (art. 29 și urm.) cu luarea în considerare a următoarelor aspecte:

- Este necesar că dispoziția asupra căreia poartă excepția să aibă legătură cu soluționarea litigiului;
- Instanța poate decide să sesizeze CCR (în cazul în care excepția este inadmisibilă, instanța respinge cererea de sesizare a CCR prin încheiere motivată, care poate fi atacată cu recurs în termen de 48 de ore de la pronunțare);
- Excepția poate fi ridicată la cererea uneia dintre părți, din oficiu sau de către procuror, în cauzele la care acesta participă.

VII. Concluzii

În cazul sesizării Curții Constituționale din România (CCR) cu privire la neconstituționalitatea IPS și a Proiectului, Curtea va trebui să uziteze de cel puțin următoarele teste în analiza sa:

1. Prin tratamentul fiscal diferențiat aplicat exclusiv sectorului petrolier, ne aflăm în cazul unei vădite discriminări, ceea ce contravine Art. 16 din Constituție;
2. O măsură legislativă discriminatorie de tipul IPS ar putea fi justificată în măsura în care respectă celelalte principii constituționale, cum ar fi echitatea fiscală, neutralitatea fiscală, statul de drept, dreptul de proprietate și economia de piață, precum și a celui de așteptări legitime;
3. Pentru a fi însă echitabilă și neutră, introducerea IPS trebuie să fie *justă, proporțională, rezonabilă, echitabilă, iar nivelul de fiscalitate trebuie determinat conform unor criterii financiare obiective, raționale care să corespundă capacității contributive a contribuabilului* (conform practicii CCR);
4. În spiritul principiului constituțional al legalității și statului de drept, precum și al prevederilor Legii nr. 24/2000, IPS va trebui să se coreleze și să corespundă cerințelor legislației interne existente, precum și a tratatelor internaționale încheiate de România;
5. În măsura în care IPS va fi apreciat ca o măsură discriminatorie și arbitrară, se va pune problema din perspectiva practicii arbitrale internaționale, a încălcării de către

România a unor Tratatate/Acorduri bilaterale de promovare a investițiilor, ceea ce va putea fi considerată și ca o încălcare a art. 11 din Constituție;

6. Dacă IPS nu trece testul de echitate și neutralitate, respectiv, cel de legalitate, atunci ne aflăm în fața unei vădite încălcări a Constituției.

Având în vedere cele expuse în prezenta, există o serie de argumente ce pot susține neconstituționalitatea introducerii IPS, și anume:

1. Caracterul vădit discriminatoriu al IPS, atât față de restul agenților economici, dar și în cadrul sectorului upstream între Operatorii care obțin profituri după data de intrare în vigoare a IPS pe baza investițiilor realizate în trecut și cei care obțin profituri pe baza investițiilor ulterioare;
2. Existența unor elemente (îndeosebi practica arbitrală internațională) ce pot demonstra că IPS contravine Tratatelor/Acordurilor bilaterale de promovare a investițiilor încheiate de România;
3. Existența unor elemente ce pot demonstra că IPS nu este în concordanță cu o suită de legi române existente și cu contractele de concesiune petrolieră încheiate de Statul român;
4. Existența unei duble impunerii (chiar triple, dacă este să luăm în considerare și aplicarea redevențelor) și absența unui termen fix de aplicare a IPS justificat prin anumite circumstanțe economico-sociale specifice;
5. Instituirea IPS nu corespunde unor realități și necesități concrete și actuale, inclusiv capacității contributive a Operatorilor ceea s-ar putea traduce în caracterul său arbitrar, nerezonabil și disproporționat. În acest sens prezentăm în anexă concluziile studiilor Deloitte publicate în 2015 care arată că România are unele dintre cele mai dificile condiții din Europa (ex. cea mai mică productivitate la sondă) în schimb o medie de impozitare specifică upstream din venituri de 15% în 2014, respectiv 15.7% în semestrul I 2015, semnificativ peste media europeană fără zăcămintul Groeningen de 9.3%, respectiv 7.5% media țărilor europene comparabile cu România ca productivitate pe sondă;
6. În măsura în care în procedura de adoptare a Proiectului nu există studii de impact și note de fundamentare serioase (ceea ce este de multe ori cazul), atunci se va putea întări argumentul caracterului arbitrar, nerezonabil, neechitabil, subiectiv, respectiv, că se încalcă principiul neutralității, și, pe cale de consecință, că Proiectul este neconstituțional.

Exonerare

Prezentul memorandum a fost redactat în mod exclusiv în folosul și în interesul FPPG și al membrilor FPPG, inclusiv afiliatii acestora. Conținutul prezentului memorandum are un caracter strict confidențial și poate fi utilizat de către client, consultanții și consilierii acestuia sub rezerva celor de mai jos și poate fi transmis către terțe persoane sau făcut public în funcție de decizia FPPG.

Va rugam sa luati in considerare faptul ca opiniile exprimate in prezentul memorandum se bazeaza pe interpretarea noastra, in calitate de profesionisti, a prevederilor legale si a efectelor acestora si nu vor fi percepute ca o anticipare a interpretarii care va fi aplicata de o autoritate publica romana sau de o instanta judecatoreasca sau curte de arbitraj din Romania sau din strainatate. Nu este posibil sa se prevada cu certitudine modul de interpretare a diverselor circumstante, in baza legislatiei romane, intrucat Romania nu recunoaste precedentele judiciare ca izvor de drept. Precedentele judiciare, daca exista, nu au caracter obligatoriu pentru instante. Prin urmare, deciziile judecatoresti, arbitrare sau ale unei autoritati publice ar putea fi neconcordante.

Legislația din România aplicabilă în diverse circumstanțe poate avea un caracter vag, ambiguu, inconsecvent sau neclar și, în plus, poate fi supusă unor schimbări frecvente la fel ca și interpretarea acesteia. De asemenea, nu există nicio asigurare că hotărârile pe care instanțele competente ar putea să le pronunțe vor coincide cu opiniile noastre din prezentul memorandum.

Prezentul memorandum a fost întocmit în mod exclusiv în baza legislației în vigoare, fără a lua în considerare proiecte de acte normative propuse și înaintate spre dezbateri publice de către autoritățile competente. În plus, prezentul memorandum nu constituie o garanție cu privire la nicio acțiune înaintată instanțelor în conformitate cu legea română și cu prevederile altor legislații secundare și legi române speciale.

În continuare, vă rugăm să aveți în vedere faptul că, în scopul prezentului memorandum, nu am analizat sau revizuit norme, reglementări tehnice și altă legislație secundară, și că nu ne bazăm pe interpretarea pe ipoteze de natură tehnică ci doar pe aspectele de natură juridică prevăzute de legislația română. În consecință, interpretarea noastră nu este de natură tehnică, financiară, comercială sau economică, adică nu am evaluat nicio consecință a acestor aspecte.

În absența unei jurisprudențe relevante cu privire la obiectul prezentului memorandum, ne-am bazat pe concluziile din prezentul memorandum pe regulile și principiile generale de interpretare a legii.

Prezentul memorandum va fi guvernat și interpretat în conformitate cu legislația din România, fără a ține seama de conflictul de legi. Orice procedură legală ce decurge din sau în legătură cu prezentul memorandum va fi soluționată în conformitate cu Legea nr. 51/1995 privind organizarea și exercitarea profesiei de avocat și Statutul profesiei de avocat, astfel cum acestea au fost modificate. Orice răspundere a firmei noastre cu privire la prezentul memorandum va fi interpretată și aplicată conform Statutului profesiei de avocat și va fi limitată la valoarea politei de asigurare a firmei noastre de avocatură.

NOTE DE FINAL

ⁱ În sensul acestui acord:

(1) termenul investiție cuprinde toate activele pe care un investitor al unei părți contractante le deține pe teritoriul celeilalte părți contractante în concordanță cu prevederile legale ale acesteia din urmă și, în special, dar nu exclusiv:

- drepturi de proprietate asupra bunurilor mobile și imobile, precum și alte drepturi reale ca: ipotecile, gajurile, drepturile de reținere, uzufructurile și drepturi similare;
- acțiuni, hârtii de valoare, precum și părți sociale și alte forme de participare la societăți;
- drepturi de creanțe sau alte drepturi privind prestațiile care au o valoare economică sau financiară;
- drepturi de proprietate intelectuală, îndeosebi cele privind proprietatea industrială, inclusiv drepturile de autor, brevetele de invenție, mărcile de comerț, mostre și modele industriale, ca și procedee tehnice, know-how, nume comerciale și goodwill;
- concesiuni de drept public pentru prospectarea, explorarea sau exploatarea de resurse naturale;
- beneficii reinvestite;

(2) termenul investitor desemnează:

- orice persoană fizică având cetățenia uneia dintre părțile contractante, în conformitate cu prevederile sale legale, și care efectuează o investiție pe teritoriul celeilalte părți contractante;
- orice persoană juridică sau asociere de persoane, constituită în conformitate cu prevederile legale ale unei părți contractante, având sediul pe teritoriul acestei părți contractante, și care efectuează o investiție pe teritoriul celeilalte părți contractante;
- orice persoană juridică sau asociere de persoane, constituită în conformitate cu prevederile legale ale uneia dintre părțile contractante sau ale unui stat terț în care un investitor numit la alineatele a) și b) exercită o influență hotărâtoare;

ⁱⁱ În sensul acestui tratat:

a) investiție înseamnă orice fel de investiție pe teritoriul unei părți, deținută sau controlată, direct sau indirect, de naționali sau societăți ale celeilalte părți, ca, de exemplu, participații, datorii și contracte de servicii și de investiții; și include:

- proprietatea mobilă și imobilă, tangibilă și intangibilă, incluzând drepturi ca ipotecă, sechestru și gajuri;
- o societate sau acțiuni de capital sau alte interese într-o societate sau interese în active ale acesteia;
- o creanță sau o prestație cu valoare economică și asociată cu o investiție;
- proprietate intelectuală și industrială care include, printre altele, drepturi referitoare la:

- lucrări literare și artistice, inclusiv înregistrări audio;
- invenții în toate domeniile de activitate umană; design industrial;
- produse miniaturizate semiconductoare;
- secrete de comerț, know-how și informații confidențiale de afaceri; și
- mărci de comerț, mărci de serviciu și nume de comerț; și

(v) orice drept conferit prin lege sau contract, incluzând concesiuni pentru cercetarea, extracția sau exploatarea resurselor naturale și orice licențe sau autorizații conform legii;

b) societate a unei părți înseamnă orice fel de corporație, societate, asociație, parteneriat sau altă organizație, constituită legal conform legilor și reglementărilor unei părți sau unei subdiviziuni politice a acesteia, care este sau nu organizată în scopul unui câștig pecuniar, sau este deținută sau controlată în mod privat sau guvernamental;

c) național al unei părți înseamnă o persoană fizică care este național al unei părți în conformitate cu legea aplicabilă a acesteia;

ⁱⁱⁱ Vasile Iuga, Construcția unui sistem fiscal pentru industria extractivă de hidrocarburi-variabile și opțiuni, publicat în www.contributors.ro la 20 octombrie 2013 și pe

http://www.enpg.ro/shared/images/publicatii/60/Constructia%20unui%20sistem%20fiscal%20pentru%20industria%20extractiva%20de%20hidrocarburi_0.pdf, pagina 8, accesat pe 2 Martie 2016

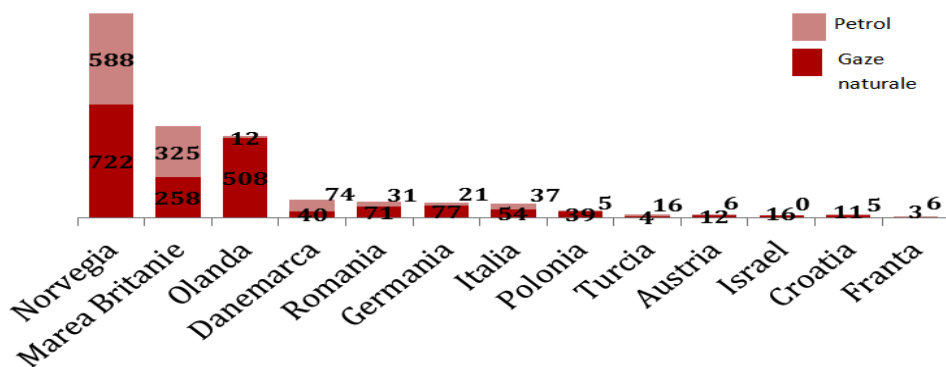


Figura 1: Nivelul producției de petrol și gaze pentru principalii producători din Uniunea Europeană și Orientul Apropiat

* Producția este exprimată în Mbp și este aferentă anului 2012. Pentru Israel și Croatia producția este aferentă 2011.

Surse: EIA, Autoritățile naționale de reglementare, Rapoartele anuale ale companiilor

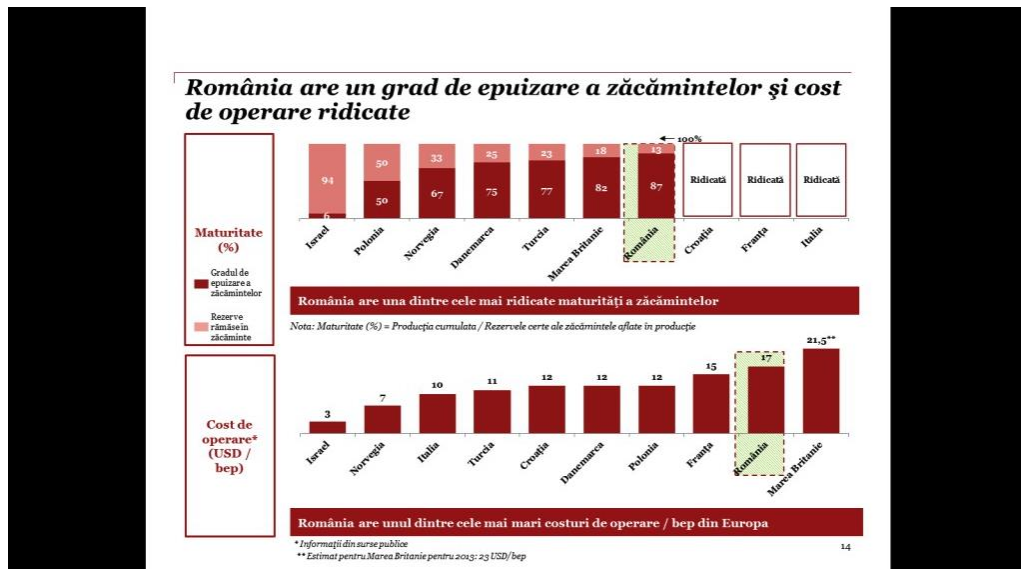


Figura 2: Analiză comparativă privind gradul de epuizare a resurselor convenționale de petrol și gaze naturale
Sursa: Analiză PwC pe baza informațiilor din surse publice

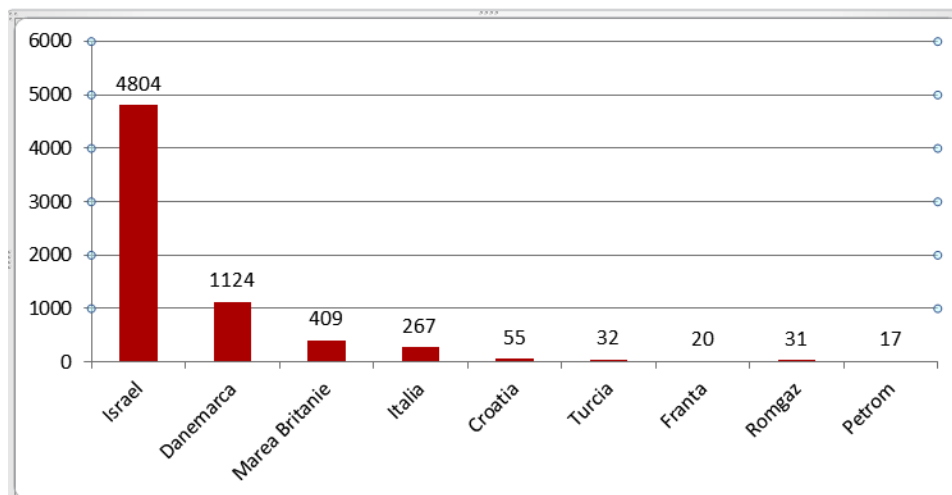


Figura 3: Producția medie de 21 bep / sondă / zi înregistrată în România este printre cele mai scăzute din lume
Sursa: Informații din surse publice, analiza PwC

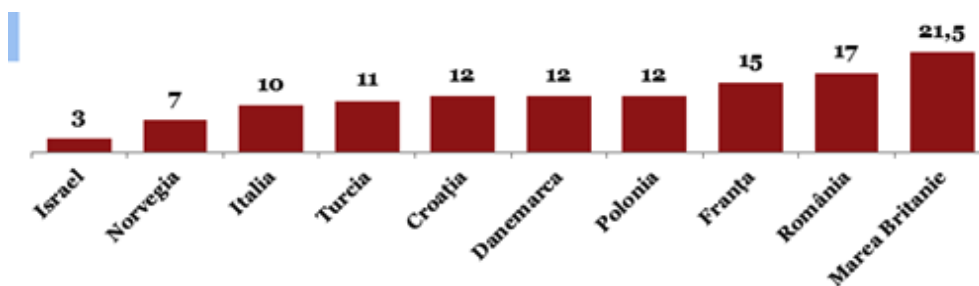


Figura 4: Analiză comparativă privind costul de operare (USD/bep)
Sursa: Analiză PwC în baza rapoartelor autorităților naționale / rapoartele anuale ale companiilor care activează în industria extractivă de hidrocarburi