

**Domnului Valer DORNEANU,**

**Președintele Curții Constituționale**

Stimate domnule Președinte,

În temeiul art. 146 lit. a) din Constituția României, al art. 11 lit. a) raportat la art. 15, alin.(1) din Legea 47/1992 privind organizarea și funcționarea Curții Constituționale, republicată, parlamentarii enumerați în tabelul anexat formulează prezenta

### **SESIZARE DE NECONSTITUȚIONALITATE**

cu privire la motive intrinseci de neconstituționalitate ale legii pentru aprobarea Ordonanței Guvernului nr.7/2013 privind instituirea impozitului asupra veniturilor suplimentare obținute ca urmare a dereglementării prețurilor din sectorul gazelor naturale, constând în încălcarea art.11, 16 , 53 cât și a art.56 din Constituția României.

### *Situația de fapt*

În data de 23 ianuarie 2013, Guvernul a adoptat Ordonanța nr.7/2013 privind instituirea impozitului asupra veniturilor suplimentare obținute ca urmare a dereglementării prețurilor din sectorul gazelor naturale.

Senatul fost sesizat, ca primă cameră, în data de 11.02.2013, iar în 19 martie 2013 a adoptat proiectul de lege pentru aprobarea OG nr. 7/2013.

Ulterior, Camera Deputaților, în 25.03.2013 a fost sesizată în calitate de cameră decizională, și abia în data de 13 iunie 2017 a adoptat acest proiect de lege.

În 27 iunie a.c. Președintele României a solicitat reexaminarea legii pentru aprobarea OG nr. 7/2013.

Senatul a adoptat legea ca urmare a cererii de reexaminare în data de 4 octombrie a.c, iar Camera Deputaților în data de 19 decembrie a.c..

### **MOTIVE INTRINSECE DE NECONSTITUȚIONALITATE**

**1. Reglementarea cuprinsă în articolul UNIC pct.1 cu referire la articolul 2, alineatul (2), pct. 2 cu referire la art.7 și pct.3 cu referire la anexă, din Legea de aprobare a Ordonanței Guvernului nr.7/2013 privind instituirea impozitului asupra veniturilor suplimentare obținute ca urmare a dereglementării prețurilor din sectorul gazelor naturale încalcă dispozițiile articolului 56 din Constituția României:**

„(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.” dispune articolul 56 din Constituție.

Prin modul în care Parlamentul a reglementat articolul unic punctele 1 și 2 se procedează, în opinia noastră, la prelungirea aplicării dispozițiilor cuprinse în art 7 din Ordonanța Guvernului nr. 7/2013 privind instituirea impozitului asupra veniturilor suplimentare obținute ca urmare a dereglementării prețurilor din sectorul gazelor naturale, a impozitului și cotelor de impozitare de 60% respectiv 80%, pe termen nedeterminat, ceea ce reprezintă o încălcare a următoarelor principii ale fiscalității din România prevăzute de Codul Fiscal:

#### - 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 ca 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 ca acei contribuabili aflați în aceeași situație economică și socială să suporte aceeași sarcină fiscală și (ii) echitatea pe verticală care presupune ca 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 se situeze până la limita de 35%.

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.

a). Practica constituțională și doctrina română

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

- i. principiu subordonat legalității, egalității, echității și justiției sociale și integrat în cadrul general al fiscalității;*
- ii. fiscalitatea trebuie să fie proporțională, rezonabilă, echitabilă și nediscriminatorie;*
- iii. nivelul de fiscalitate trebuie determinat conform unor criterii financiare obiective, raționale;*
- iiii. 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;*

v. *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. Dintre cele cinci ne vom concentra în cele ce urmează pe acele elemente care sunt relevante din perspectiva Impozitului:

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

Prin decizia de admitere nr. 6/25.03.1993, 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 cărora „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

diferențeze impozitele pe criteriul 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 subordnarea 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.”*

ii. 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 diferențeze impozitele pe criteriul grupelor sau categoriilor de cetățeni.”*

iii. 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.”*

iii. 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 diferentieze [...] 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.”*

Astfel, prin introducerea Impozitului, operatorii care produc și vând gaze naturale ar urma să suporte o sarcină pe venituri (redevența), o sarcină fiscală pe profituri (impozit pe profit) și o formă de impozitare incertă conceptual și logic, respectiv Impozitul, plus toate celelalte impozite și taxe aplicabile oricărei afaceri. Incertitudinea conceptuală și logică a Impozitului rezultă din

contradictorialitatea dintre OG nr.7/2013 și nota sa de fundamentare, în sensul că, pe de o parte se discută despre un impozit pe venit (calculat asupra unei părți din veniturile unui contribuabil) și, pe de altă parte se argumentează introducerea Impozitului prin existența unui „dezechilibru evident între veniturile realizate de operatorii economici (...) și costurile pe care aceștia le suportă”, adică o impozitare a unui profit (venituri minus costuri).

Tratamentul inequitabil este cu atât mai evident având în vedere că Impozitul se aplică asupra unei baze de impunere determinate în mod arbitrar și nu doar asupra părții din profit 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.

În plus, având în vedere că operatorii datorează pentru dreptul de a explora și exploata resurse redevențe stabilite contractual, se poate considera că Impozitul aplicat chiar și numai pentru partea de profit ce depășește rata normală de rentabilitate pentru industria de petrol și gaze este inequitabil.

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.

b.) Practica constituțională europeană în aplicarea principiului care garantează neutralitatea, echitatea fiscală și capacitatea de a suporta sarcina fiscală

Cazul cel mai relevant de practică judiciară europeană recentă îl reprezintă Decizia nr. 10/2015 a Curții Constituționale din Italia<sup>1</sup>. Prin această decizie, Curtea Constituțională din Italia a respins impozitarea suplimentară 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:

---

<sup>1</sup> Sursa Internet, <http://www.cortecostituzionale.it/actionPronuncia.do>, accesat 2 Martie 2016 – Decizia Curții Constituționale (Italia) nr. 10 din 09.02.2015;

Referindu-se la articolele 3 și 53 din Constituția Italiană, Curtea Constituțională din Italia 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 venitul supus impozitării care constă în întregul venit, și nu în „profiturile în exces”, și în caracterul permanent și nu temporar al impozitului suplimentar [...]”*

Curtea Constituțională din Italia 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 [...]”*

Abordând principiul capacității de a suporta sarcina fiscală ca un derivat al principiului egalității în fața legii fiscale, Curtea Constituțională din Italia 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 careia tratamentul diferențiat va degenera în discriminare arbitrară.”*

În analiza de constituționalitate a prevederilor legale atacate, Curtea Constituțională din Italia 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 Constituțională din Italia recunoaște însă că asemenea prevederi legale au trecut de filtrul constituționalității în virtutea „caracterului temporar” al acestor măsuri.

Curtea Constituțională din Italia 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 Constituțională din Italia 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 Constituțională din Italia 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”, derogatorie. Pe de altă parte, însă, tot Curtea Constituțională din Italia 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 „criza economică serioasă și impactul social al creșterii prețurilor și ratelor în sectorul energetic”. Curtea Constituțională din Italia 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 Curtea Constituțională din Italia 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 Constituționale din Italia a fost că „legiuitorul a stabilit o creștere a nivelului impozitului pe profit care ia în considerare întregul venit, deși eșuează complet în a stabili un mecanism capabil să impoziteze separat și cu o pondere mai mare acea parte a veniturilor 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 aceluiși venit ca și impozitul pe profit și

*care nu operează ca un impozit aplicat profitabilității, astfel cum s-a întâmplat în alte jurisdicții.”*

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 Constituțională din Italia a reținut că „*cote diferite de impozitare care au caracter temporar pot fi justificate cu condiția ca 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 prevederi cu instrumente menite să verifice dacă climatul economic ce a justificat impozitului majorat persistă.”*

Concluziile Curții Constituțională din Italia 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 cotei 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.”*

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 introducerea Impozitului.

Față de cele expuse anterior putem concluziona că analiza constituționalității unei legi care introduce un impozit suplimentar 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 subsistă contextul care a justificat introducerea sa.

În raport cu argumentele detaliate, cu practica constituțională românească și europeană vă rugăm să constatați neconstituționalitatea articolului unic punctele 1 și 2 deoarece încalcă dispozițiile art.56 din Constituția României.

**2. Încalcare a dispozițiilor art.11 din Constituția României referitoare la obligația României de a îndeplini, cu bună credință, obligațiile din tratatele la care este parte**

Din perspectiva Articolul 11 alin. 1 din Constituție, dispozițiile articolului unic punctele 1 cu referire la art.2 alin.(2), punctul2 cu referire la art.7 și punctul 3 cu referire la anexă din legea de aprobare a Ordonanței Guvernului României nr.

7/2013 privind instituirea impozitului asupra veniturilor suplimentare obținute ca urmare a dereglementării prețurilor din sectorul gazelor naturale afectează drepturile acelor titulari de acorduri petroliere care se încadrează în definiția de „Investiție”/„Investitor” conform Acordurilor de promovare și protejare reciprocă a investițiilor încheiate de Romania cu alte state, definite în cele ce urmează ca „Acord”.

Raportat la prevederile uzuale ale acestor Acorduri, se poate concluziona că o persoană juridică care este titular de acord petrolier încheiat conform Legii Petrolului și care este controlată, direct sau indirect, de o persoană având naționalitatea unui stat cu care România are încheiat un Acord, va beneficia de protecția investiției sale asociate operațiunilor petroliere desfășurate în baza Acordului.

În general, Acordurile stabilesc obligații în sarcina statelor contractante, în sensul (i) asigurării tratamentului just și echitabil al investitorilor, (ii) a tratamentului favorabil, (iii) despăgubirilor acordate în cazul unei exproprieri, (iv) interzicerii măsurilor nerezonabile, arbitrare sau discriminatorii aplicate investițiilor și (v) a respectării prevederilor contractuale asumate față de un investitor.

Instituirea acestui Impozit ar putea fi considerată, în lumina practicii judiciare de drept internațional, ca fiind contrară prevederilor Acordurilor, cel puțin din următoarele motive:

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

a. Acest Impozit se instituie suplimentar redevenței și impozitului pe profit deja existente, deci, parțial, se realizează o dublă impunere (o dublă impozitare, aferentă, parțial, aceleiași mase impozabile, pe același subiect și perioadă de timp);

b. Impozitul nu pare să țină cont de o serie întreagă de realități economice și de capacitatea contribuabilului vizat de a contribui la veniturile publice;

c. Acest Impozit nu reprezintă un instrument legal instituit pe o perioadă de timp limitată, determinată de anumite circumstanțe economice, politice sau sociale, obiective.

ii. Aplicabilitatea acestui Impozit, exclusiv la operatori care vând gaze naturale din producția internă, poate fi considerată ca o măsură discriminatorie, raportat la celelalte categorii de contribuabili. Astfel, Impozitul nu se aplică importatorilor de gaze naturale și nici operatorilor care exploatează alte resurse naturale. Totodată, nici o formă de suprataxare, precum Impozitul, nu se aplică altor activități supuse unei treceri de la prețuri reglementate la prețuri liberalizate.

iii. Raportat la prevederile Acordurilor petroliere încheiate de statul român și care conțin clauze de stabilitate, instituirea acestui Impozit poate fi considerată o încălcare de către statul român a obligațiilor din Acorduri referitoare la respectarea prevederilor contractuale asumate față de un investitor;

iiii. Acest Impozit ar putea 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:

- Tratatamentul 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.

- 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 aplica 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 Impozitului contravine Acordurilor, următoarele spețe ale unor instanțe de arbitraj

internațional sesizate cu litigii între investitori și state care au încheiat Tratat de protejare reciprocă a investițiilor:

i. În speța *Parkerings v Lituania* (*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. Republica Ecuador*, ICSID dosar 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.”*

iiii. 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 natură 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 firma Occidental) reprezintă un element esențial al principiului tratamentului echitabil.”*

vi. În speța *Building Society vs UK (National & 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 26.11.2010) același lucru raportat la dreptul intern (art. 13 din Declarația Drepturilor Omului și Cetățeanului) stabilind incompatibilitatea dublei impozitări cu Constituția franceză.

Doctrina juridică internațională a statuat în acest sens că măsurile fiscale domestice 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 sub presiunii;
- iii. impozite care încălcă o obligație expresă a guvernului față de investitor (cum ar fi clauzele de stabilitate din concesiuni);
- iiii. 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;

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 sustine argumentul ca instituirea Impozitului ar reprezenta o încălcare de către statul român a prevederilor Acordurilor. 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 aceasta 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”.

Pe cale de consecință, susținem că Legea de aprobare a Ordonanței Guvernului nr. 7/2013 este neconstituțională deoarece contravine 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”.



**3. Încălcarea dispozițiilor art. 53 din Constituția României prin dispozițiile articolului UNIC pct.1 cu referire la la articolul 2, alineatul (2), pct. 2 cu referire la art.7 și pct.3 cu referire la anexă la dispozițiile art.7 din Ordonanța Guvernului României nr.7/2013 privind instituirea impozitului asupra veniturilor suplimentare obținute ca urmare a dereglementării prețurilor din sectorul gazelor naturale**

Dispozițiile constituționale ale art.53 detaliază situațiile de excepție în care drepturile sau libertățile pot fi restrânse:

*„(1) Exercițiul unor drepturi sau al unor libertăți poate fi restrâns numai prin lege și numai dacă se impune, după caz, pentru: apărarea securității naționale, a ordinii, a sănătății ori a moralei publice, a drepturilor și a libertăților cetățenilor; desfășurarea instrucției penale; prevenirea consecințelor unei calamități naturale, ale unui dezastru ori ale unui sinistru deosebit de grav.*

*(2) Restrângerea poate fi dispusă numai dacă este necesară într-o societate democratică. Măsura trebuie să fie proporțională cu situația care a determinat-o, să fie aplicată în mod nediscriminatoriu și fără a aduce atingere existenței dreptului sau a libertății.”*

În mod evident, o impozitare excesivă și arbitrară va afecta posibilitățile efective de exercitare a drepturilor agenților economici supuși acestei impozitări conform regulilor economiei de piață (alt principiu constituțional). Instituirea prin O.G. nr.7/2013 a unui instrument fiscal inadecvat, astfel cum este Impozitul reglementat prin art. unic pct.1 al legii supuse criticii de neconstituționalitate conduce la o restrângere a activității acestor operatori cât și la o restrângere a drepturilor cetățenilor români de a avea acces la surse variate și suficiente de hidrocarburi.

#### **4. Încălcarea prin dispozițiile art. UNIC pct.1 cu referire la art.2 alin.(2) a principiului egalității în drepturi stipulat de art.16 din Constituția României**

Constituția României – 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.”*

Aplicabilitatea Impozitului reglementată prin articolul unic pct.1 cu referire la art.2 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.7/2013 numai în privința operatorilor care produc și vând gaze naturale, este în mod vădit o măsură discriminatorie, raportat la celelalte categorii de contribuabili. Impozitul nu se aplică importatorilor de gaze naturale și nici operatorilor care exploatează alte resurse naturale. Totodată, nici o formă de suprataxare, precum Impozitul, nu se aplică altor activități supuse unei treceri de la prețuri reglementate la prețuri liberalizate

În concluzie, Legea de aprobare a Ordonanței Guvernului nr.7/2013 privind instituirea impozitului asupra veniturilor suplimentare obținute ca urmare a dereglementării prețurilor din sectorul gazelor naturale încalcă, în ordinea argumentelor expuse mai sus, dispozițiile art.56, art.11, art.53 și art. 16 din Constituția României situație în care vă rugăm să constatați neconstituționalitatea legii precitate.

În drept, ne motivăm sesizarea pe dispozițiile art. 133 alin. (3) din Regulamentul Camerei Deputaților și art. 15 alin. (1) și (2) din Legea 47/1992 privind organizarea și funcționarea Curții Constituționale.

STIRIPEESURSE.IT