

**Analiza sistemului  
de impozitare specific  
sectorului upstream  
al țițeiului și  
gazelor naturale  
din România**

**2023**



# Cuprins

<b>I. Aspecte introductive</b>	<b>10</b>
<b>II. Sistemul de impozitare specific sectorului upstream al țițeiului și gazelor naturale din România</b>	<b>13</b>
1. Redevențe petoliere (Legea nr. 238/2004)	13
2. Impozitul asupra veniturilor suplimentare obținute ca urmare a dereglementării prețurilor din sectorul gazelor naturale (O.G. nr. 7/2013)	14
3. Impozitul asupra veniturilor suplimentare din producția offshore / onshore de mare adâncime (Legea nr. 256/2018)	14
4. Impozitul pe veniturile din activitățile de exploatare a resurselor naturale, altele decât gazele naturale (O.G. nr. 6/2013)	14
5. Contribuția de solidaritate (OUG nr. 186/2022)	14
6. Impozitul suplimentar pentru persoanele juridice care desfășoară activități în sectoarele petrol și gaze naturale /Impozit specific pe cifra de afaceri (petrol și gaze naturale) (Legea nr. 296/2023)	15
<b>III. Dimensiunea lipsei stabilității și predictibilității legislației fiscale</b>	<b>16</b>
1. Introducerea impozitului pe venituri suplimentare urmare dereglementării prețurilor din sectorul gazelor naturale, inițial cu caracter temporar, prelungirea aplicabilității și, ulterior, permanentizarea acestuia	16
2. Introducerea impozitului pe veniturile din activitățile de exploatare a resurselor naturale, cu caracter temporar și prelungirea repetată a perioadei de aplicare	16
3. Introducerea impozitului asupra veniturilor suplimentare offshore	17
4. Modificări ale metodologiei de calcul al prețului de referință pentru calculul redevenței aferente gazelor naturale	17
5. Introducerea și implementarea în legislația națională a contribuției de solidaritate	20
6. Introducerea impozitului suplimentar pentru persoanele juridice care desfășoară activități în sectoarele petrol și gaze naturale (Legea nr. 296/2023)	22
7. Majorarea cotelor de redevență petrolieră (OUG nr. 91/2023)	23
8. Alte modificări notabile ale ultimilor 10 ani cu impact semnificativ	24
Impozitul pe construcții	24
Modificarea Instrucțiunilor tehnice privind activitatea titularilor de acorduri petoliere	24
Contribuția de 2% din cifra de afaceri realizată de operatorii din activitățile ce fac obiectul ANRE	24
Măsuri privind obligativitatea de a vinde cantități de gaze naturale din activitatea de producție internă la preț reglementat	25
<b>IV. Efectele concrete ale sistemului de impozitare specific sectorului upstream al țițeiului și gazelor naturale</b>	<b>26</b>
1. Analiza cantitativă, evoluția impozitării specifice la nivel național	26
2. Analiza comparativă la nivel european a ratei efective de impozitare specifice sectorului upstream	30
<b>V. Caracterizarea sistemului de impozitare românesc</b>	<b>33</b>
1. Lipsă desăvârșită de stabilitate și predictibilitate	33
2. Sarcina fiscală ridicată - sistem de impozitare ce captează o proporție disproporționată (comparativ cu alte sisteme de impozitare din Europa analizate) din veniturile din producția upstream a țițeiului și gazelor naturale, în condițiile unor prețuri ridicate	35
3. Tendința de încetinire/reversare a procesului de liberalizare a pieței	37
4. Deficiențe de natură tehnică ce privesc lipsa de claritate a prevederilor legale, modalitatea defectuoasă de implementare a măsurilor în domeniul impozitării specifice	38
<b>VI. Posibile măsuri de îmbunătățire a sistemului</b>	<b>44</b>
<b>VII. Recomandări generale pentru procesul administrativ/ legislativ</b>	<b>47</b>
<b>Referințe</b>	<b>48</b>
<b>Cadru legal analizat</b>	<b>50</b>
<b>Limitări și considerații</b>	<b>53</b>

# Sumar executiv

## Obiectiv

Activitatea în domeniul exploatării petroliere (țiței și gaze naturale) este supusă unui **regim fiscal distinct, alcătuit din numeroase elemente și niveluri de impozitare specifică, aplicabile în plus față de impozitarea comună, de bază** (cu elemente ce vizează în mod general toți contribuabilii).

Studiul își propune (i) **evaluarea fiecărui element individual al sistemului curent de impozitare specific sectorului upstream al țițeiului și gazelor naturale din România**, (ii) **urmărirea evoluției sistemului, a modificărilor principale din ultimii 10 ani**, (iii) **realizarea unei analize cantitative a efectelor sistemului de impozitare, atât la nivel național cât și comparativ, la nivel european și** (iv) **caracterizarea calitativă a sistemului de impozitare și a efectelor acestuia**.

Pornind de la analiza cantitativă și calitativă a sistemului de impozitare, am identificat **o serie de măsuri posibile de îmbunătățire a sistemului, precum și recomandări generale pentru procesul administrativ / legislativ în acest sector specific**.

## Concluzii

Sistemul de impozitare specific sectorului upstream al țițeiului și gazelor naturale din România este alcătuit din (i) **redevențe petroliere**, (ii) **impozitul pe veniturile suplimentare obținute din dereglementarea prețurilor din sectorul gazelor naturale**, (iii) **impozitul asupra veniturilor suplimentare din vânzarea gazelor naturale din producția internă proprie extrase din perimetre petroliere offshore și/sau perimetre onshore de mare adâncime**, (iv), **impozitul pe veniturile din activitățile de exploatare a resurselor naturale, altele decât gazele naturale**, (v) **contribuția de solidaritate și** (vi) **impozitul suplimentar pentru persoanele juridice care desfășoară activități în sectoarele petrol și gaze naturale (descriș în paralel în legislație și ca impozit specific pe cifra de afaceri)**.

Sistemul de impozitare este unul **complex** (fiecare element în parte având reguli distincte și posibile interacțiuni cu alte elemente de impozitare specifică și generală) și **cumulativ** (pentru aceeași sursă de venit putând fi datorate impozite pe 3 niveluri de impozitare specifică, și suplimentar, impozitul pe profit) suferind numeroase modificări cu impact major în ultimii 10 ani.

Din perspectivă **cantitativă**, a fost observată **o evoluție semnificativ disproporționată a impozitării specifice în perioada 2020 – 2022**:

- Rata efectivă de impozitare, măsurată ca proporție a impozitelor specifice sectorului upstream al țițeiului și gazelor naturale din România în totalul veniturilor din producție, a crescut de la **16,0%** în **2020**, la **28,9%** în **2021** și la **43,1%** în **2022** (dacă excludem contribuția de solidaritate), sau **52,2%** în **2022** (cu includerea contribuției de solidaritate temporare);
- În timp ce **veniturile din producția de țiței și gaze naturale au crescut cu 203% la nivelul principalilor doi producători analizați, OMV Petrom și Romgaz (în contextul unei scăderi a producției de țiței cu -18,1% și a producției de gaze cu -3,9% la nivelul acestor doi producători<sup>1</sup>)**, **impozitarea specifică a crescut disproporționat, cu 885%**; Sistemul de impozitare specific din România aferent sectorului upstream **a captat marea majoritate (70%) a surplusului din venituri din producție realizate în anul 2022 comparativ cu anul 2020**. Dacă am adăuga și creșterea înregistrată în ceea ce privește impozitul pe profit corespunzător veniturilor / profiturilor corespunzătoare activității upstream ale principalilor doi producători analizați, **procentul ar fi chiar mai mare, ajungând să fie captat aproximativ 75% din surplusul de venituri din producție realizat în anul 2022 comparativ cu anul 2020**.
- Creșterea ratei efective de impozitare în această perioadă se datorează (i) **aplicării unor cote de impozitare suplimentară mai ridicate în cazul prețurilor de vânzare mai ridicate** (i.e. prin modul de calcul, în cazul impozitelor pe veniturile suplimentare, se aplică cotele de impozitare mai ridicate asupra unei proporții mai ridicate din totalul veniturilor), (ii) **creșterii disproporționate a prețurilor de referință pentru calculul redevențelor** (i.e. mai mult decât creșterea prețurilor efectiv realizate), și (iii) **introducerii contribuției de solidaritate temporare începând cu anul 2022**.

1 La nivel național în perioada 2020 – 2022, producția de țiței a înregistrat un declin de 9,8% iar producția de gaze naturale o creștere de 1,8%, pe fondul creșterii producției din perimetrele offshore.

- **Impozitarea suplimentară a crescut de 11 ori în 2022** față de anul 2020 în timp ce **redevențele au crescut de 5,2 ori în 2022** față de anul 2020; Această evoluție discrepantă a categoriilor de impozitare specifică a condus la **creșterea ponderii impozitării suplimentare, de la 51% în 2020 la 69% în 2022** din totalul impozitării specifice (excluzând contribuția de solidaritate);
- **Creșterea cea mai accelerată a fost înregistrată în principal în impozitarea suplimentară**, creștere care, având în vedere mecanismul de calcul al celor 3 tipuri de impozitare suplimentară (conform OG 6/2013, OG 7/2013 și Legii 256/2018) este atribuibilă **impozitării suplimentare a gazelor naturale** (impozit pe veniturile suplimentare obținute din dereglementarea sectorului gazelor naturale, impozitul pe veniturile suplimentare offshore / onshore de mare adâncime), evoluție explicabilă prin faptul că, în contextul unor prețuri ridicate la gazele naturale, **(i) sunt aplicabile cote progresiv mai ridicate și (ii) o proporție mai mare din veniturile realizate au fost supuse impozitării la cotele maximale foarte ridicate, de 80%** (impozitul pe veniturile suplimentare din dereglementarea prețurilor din sectorul gazelor naturale) **și 70%** (impozitul pe veniturile suplimentare offshore / onshore de mare adâncime);
- Pentru evaluarea comparativă a relevanței impozitării specifice ca o categorie distinctă de impozitare, cuantumul **impozitării specifice sectorului upstream (datorată de doi contribuabili: OMV Petrom și Romgaz)** pentru anul 2022, a ajuns la nivelul de **54% din încasările de impozit pe profit în anul 2022** (aferele unui număr de **128.114 contribuabili**).
- În plus față de aceste impozite specifice, impozitul pe profit datorat de către cei doi jucători analizați, OMV Petrom și Romgaz, a ajuns la proporția de **10%** din totalul impozitului pe profit încasat la bugetul de stat în anul 2022, astfel încât impozitarea specifică alături de impozitul pe profit datorat de OMV Petrom și Romgaz se ridică la aproximativ **64%** raportat la totalitatea încasărilor din impozit pe profit în anul 2022;
- La nivel european, **România înregistrează de departe cea mai ridicată rată de impozitare efectivă în anii 2022 și 2021**, situându-se la **un nivel de 4 ori mai mare decât media simplă a ratelor efective de impozitare identificate în celelalte state europene**. La nivelul anului 2022, este înregistrat **un avans de 8 puncte procentuale față de jurisdicția cu a doua cea mai ridicată rată efectivă de impozitare**. La nivelul anului 2020, România înregistrează o rată de impozitare efectivă dublă față de media simplă a ratelor efective de impozitare la nivel european indicând că, în fapt, modul de așezare a impozitării în contextul unor prețuri ridicate (în special în cazul *impozitării suplimentare în domeniul gazelor naturale*) este sursa principală a diferențierii României din perspectiva *ratei efective de impozitare*.

Din perspectivă calitativă, sistemul de impozitare poate fi caracterizat prin:

#### ● Lipsa de stabilitate și predictibilitate

În decursul a 10 ani, au fost identificate cel puțin **44 acte normative** cu impact asupra sistemului de impozitare specifică sectorului upstream, printre cele mai importante modificări fiind:

- Introducerea *impozitului pe venituri suplimentare urmare dereglementării prețurilor în sectorul gazelor naturale*, cu caracter temporar, prelungirea acestuia și apoi permanentizarea acestuia;
- Introducerea *impozitului pe veniturile din activitățile de exploatare a resurselor naturale*, cu caracter temporar și prelungirea repetată a perioadei de aplicare;
- Introducerea *impozitului asupra veniturilor suplimentare din producția internă din perimetre offshore / onshore de mare adâncime*, actualizarea ulterioară a acestuia;
- Modificarea metodologiei de calcul al prețului de referință pentru gazele naturale extrase în România;
- Introducerea și implementarea în legislația națională a *contribuției de solidaritate*;
- Introducerea *impozitului suplimentar pentru persoanele juridice care desfășoară activități în sectoarele petrol și gaze naturale / descris simultan drept impozit specific pe cifra de afaceri* (Lege 296/2023);
- Majorarea cotelor de redevență petrolieră (OUG 91/2023);
- Alte modificări notabile ale ultimilor 10 ani cu impact semnificativ:
  - Introducerea și eliminarea impozitului pe construcții;
  - Modificarea Instrucțiunilor tehnice privind activitatea titularilor de acorduri petroliere;
  - Contribuția de 2% din cifra de afaceri realizată de operatorii din activitățile ce fac obiectul ANRE (2019);
  - Măsuri privind obligativitatea de a vinde cantități de gaze naturale din activitatea de producție internă la preț reglementat;

Mai mult, analizând în detaliu istoricul și evoluția modificărilor legislative se reține faptul că **(i) perioadele de aplicare legiferate inițial în repetate rânduri nu au fost respectate de către autorități** (fiind modificate, prelungite, permanentizate perioadele temporare de aplicare) și **(ii) au fost aduse modificări dese, semnificative, cu puțin timp de intrarea în vigoare, (iii) au fost identificate situații de modificare / înrăutățire a regimului fiscal aplicabil, de**

**măsură a intra în conflict cu clauzele de stabilitate din legislație / acordurile petroliere, (iv) a fost extinsă artificial și retroactiv sfera de aplicare a impozitării (i.e. contribuția de solidaritate) pentru a include în sfera de aplicare anumii contribuabili, cu scop bugetar și (v) au existat situații în care variantele actelor normative efectiv adoptate sunt semnificativ diferite de proiectele de acte normative publicate, în anumite cazuri chiar contrare obiectivului declarat al acestora.**

Analizând în detaliu modificările legislative, concluzia este că sistemul de impozitare nu este unul stabil / predictibil, nu permite previzionarea activităților / efectelor activităților pe termen lung (o necesitate pronunțată în cazul investițiilor în domeniul upstream) iar această caracteristică este una de măsură să afecteze semnificativ reputația / atractivitatea României ca destinație de investiție în domeniul upstream al țițeiului și gazelor naturale.

#### • Sarcina fiscală ridicată

Așa cum rezultă din analiza cantitativă, **sistemul de impozitare upstream din România a generat venituri bugetare excepționale în anii 2021 și 2022** (în valoare absolută impozitarea specifică căpătând o importanță majoră, cuantumul impozitării specifice ajungând la nivelul de aprox. 54% din încasările totale din impozit pe profit ale bugetului de stat din anul 2022), cu **rate efective de impozitare în creștere, și captează o proporție disproporționată** (comparativ cu alte sisteme de impozitare din Europa analizate) **din veniturile din producție, în special în condițiile unor prețuri ridicate**. Suplimentar față de analiza realizată la nivelul anului 2022, se estimează că, noile modificări adoptate (i.e. introducerea *impozitului suplimentar datorat de persoanele juridice ce desfășoară activități în sectorul petrolului și gazelor naturale, respectiv majorarea cotelor de redevență*) vor contribui la menținerea ratei efective de impozitare la un nivel foarte ridicat și pentru viitor.

Fiind recunoscut faptul că impozitarea excesivă poate diminua stimulentele pentru intrarea pe piață / extinderea capacităților de producție în vederea acoperirii deficitelor de producție, cu efect potențial dăunător pentru economie, se ridică problema dacă sistemul de impozitare restrânge prea mult posibilitatea producătorilor de a obține beneficii economice în condițiile unor evoluții favorabile externe (dacă există un echilibru între potențialul upside, versus potențialul downside) și dacă acesta are un efect negativ major asupra investițiilor viitoare, necesare pentru menținerea producției de țiței și gaze naturale (care altminteri suferă un declin natural) și protejarea securității energetice a României.

Sistemul de impozitare specific domeniului upstream a generat venituri bugetare excepționale în 2021 și 2022, corelate cu evoluția excepțională a prețurilor la gazele naturale – fiind posibil ca acest semnal (în măsura în care nu s-a ținut cont de natura excepțională / nerecurentă) să fi contribuit la construirea deficitară a bugetului de stat pentru anul 2023, și, implicit să fi condus la o parte din măsurile adoptate recent de creștere a impozitării (specifice și generale), necesare pentru acoperirea deficitului.

#### • Tendința de încetinire/reversare a procesului de liberalizare a pieței

Au fost identificate în repetate rânduri măsuri ce acționează împotriva liberalizării pieței, precum stabilirea unor prețuri plafonate / reglementate care afectează producătorii în mod direct, cât și prețuri reglementate pentru activitatea de furnizare, și reguli stricte de formare a prețurilor pentru anumite cantități / categorii de beneficiari – care afectează producătorii care acționează simultan în calitate de furnizori. Mai mult, chiar și în cazul prețurilor nereglementate, este discutabil dacă putem vorbi de o piață liberalizată, în condițiile în care la mai mult de 10 ani de la introducerea *impozitului pe veniturile din dereglementarea prețurilor din sectorul gazelor naturale*, acesta încă este în vigoare și prevede o cotă maximală de 80%.

• **Deficiențe de natură tehnică** (aspecte ce privesc lipsa de claritate a prevederilor legale, modalitatea defectuoasă de implementare a măsurilor în domeniul impozitării specifice raportat la obiectivul impozitării / principii generale de fiscalitate)

• În ceea ce privește redevențele petroliere, **prețul de referință utilizat pentru gazele naturale (tranzacțiile Day Ahead de la hub-ul CEGH – Austria) este nereprezentativ pentru piața locală**, fiind înregistrate prețuri de referință ANRM cu până la +102% mai ridicate decât prețurile efectiv realizate în perioada 2021 – 2022, efectul fiind de a stabili redevența datorată prin raportare la o valoare arbitrară (putând fi nu doar mai ridicată decât prețurile practicate pe piața națională precum în perioada observată, dar și mai redusă), deconectată de valoarea veniturilor realizate;

• Actul normativ care a majorat cotele de redevență de la 27.10.2023 (OUG 91 / 2023), **nu conține dispoziții cu privire la interacțiunea cu prevederile de stabilitate** (legislație, acorduri petroliere). Astfel, deși cotele de redevență majorate sunt aplicabile acordurilor petroliere viitoare, acordurile petroliere aflate în derulare având prevederi de stabilitate, lipsa unor dispoziții exprese cu privire la interacțiunea cu prevederile de stabilitate (dispoziții existente în varianta proiectului legislativ, însă eliminate) poate genera incertitudine cu privire la abordarea autorităților / potențiale litigii evitabile.

- În ceea ce privește *impozitul pe veniturile suplimentare din dereglementarea prețurilor din sectorul gazelor naturale*, se observă (i) **limitarea deductibilității investițiilor la maximum 30% din veniturile suplimentare înregistrate**, (ii) **imposibilitatea/neclaritatea deducerii investițiilor pentru veniturile suplimentare peste 85 lei / MWh** (aspecte care descurajează investițiile onshore cu costuri ridicate, mai ales explorarea și / sau dezvoltarea unor zăcăminte noi sau redezvoltarea zăcămintelor existente), (iii) **o necorelare între obiectivul inițial al acestui impozit** (impozit temporar de tranziție, ulterior dereglementării pieței) și faptul că acest **impozit încă este aplicabil la 10 ani după implementare și a căpătat caracter permanent**.
- În ceea ce privește *impozitul pe veniturile suplimentare offshore / onshore de mare adâncime* se observă faptul că **baza de calcul nu permite deducerea redevențelor** (o abordare mai puțin favorabilă decât în cazul *impozitului pe veniturile suplimentare din dereglementarea prețurilor din sectorul gazelor naturale*, și care acționează împotriva principiului corelării impozitării cu gradul de dificultate a exploatarei).
- În cazul **contribuției de solidaritate** se observă:
  - **o necorelare între obiectul declarat al contribuției de solidaritate** (fiind, în principiu, vizate profiturile excedentare rezultate din activități din domeniul energetic) **modul de definire a sferei de aplicare** (inclusiunea contribuabililor cu cifra de afaceri peste 75% din activitățile vizate) și **baza de impunere** (profiturile impozabile din toate activitățile) – putându-se ajunge în situația în care **entități cu venituri importante din activitățile vizate nu intră în sfera de aplicare a impozitului sau entități care intră în sfera impozitului sunt impozitate pe profituri neatribuibile activităților vizate;**
  - **caracterul retroactiv** al contribuției pentru anul 2022 (ce rezultă însă din conceperea contribuției conform Regulamentului UE 2022/1854), cu atât mai mult în cazul contribuției de solidaritate forfetare de 350 lei / tonă de țiței rafinat, introdusă excepțional în 12.05.2023 cu efect pentru anul 2022.
  - **extinderea artificială a sferei de impunere a contribuției**, (prin introducerea contribuției de solidaritate forfetare de 350 lei / tonă de țiței rafinat) cu scop bugetar / pentru includerea unor operatori specifici în sfera de aplicare;
  - introducerea contribuției de solidaritate **în condițiile existenței unor măsuri care puteau fi considerate echivalente** (ce generează deja de circa 3 ori mai mult decât valoarea contribuției de solidaritate pentru anul 2022) și **suprapunerea aplicării acestor măsuri cu obiectiv similar;**
  - contribuția de solidaritate rezultă în dublă impozitare, **fiind aplicabilă concomitent cu impozitul pe profit** asupra profiturilor excedentare;
  - caracterul nedeductibil din perspectiva impozitului pe profit este criticabil, în condițiile în care Regulamentul UE 1854 /2022 prevedea posibilitatea tratamentului deductibil sau nedeductibil al contribuției de solidaritate, iar această cheltuială este în scopul activității economice, nefiind identificat vreun impediment tehnic în acest sens.
- În cazul **impozitului suplimentar pentru persoanele juridice care desfășoară activități în sectoarele petrol și gaze naturale (impozitul specific pe cifra de afaceri)** se observă:
  - Lipsa de claritate a textului de lege, nefiind definiți prin lege contribuabilii care vor datora acest impozit sau principiile / criteriile de selecție a contribuabililor care vor datora acest impozit. Anumite clarificări ar urma să fie aduse prin Ordin al Ministrului Finanțelor – însă în lipsa unor criterii clar definite prin lege, selecția contribuabililor poate fi considerată arbitrară. De asemenea, este neclar din textul de lege dacă prin legislația secundară ulterioară vor fi stabilite „persoanele juridice” și / sau „activitățile în sectoarele petrol și gaze naturale” relevante pentru acest impozit.
  - Reglementarea acestui impozit distinct, în esență, un impozit pe cifra de afaceri (cu quantum limitat de deduceri pentru investiții/active eligibile) în cadrul *Titlului II – Impozit pe profit din Codul fiscal*;
  - Deși vizează în principiu activitățile în sectoarele petrol și gaze naturale, **baza de calcul ar putea include** (în funcție de ordinul Ministerului de Finanțe care va stabili persoanele juridice și/sau activitățile relevante pentru acest impozit) **veniturile totale ale contribuabililor vizați creând distorsiuni concurențiale și o evidentă necorelare între descrierea impozitului și sfera de aplicare;**
  - Sunt permise **deduceri doar pentru investiții/active eligibile, realizate după 1 ianuarie 2024** – în ciuda faptului că veniturile impuse sunt realizate inclusiv în baza investițiilor realizate anterior datei de 1 ianuarie 2024 (nu este clar motivul pentru această limitare temporală a deducerilor);
  - **Intră în conflict cu prevederile de stabilitate** (legislație, acorduri petroliere), **fără a conține dispoziții exprese cu privire la această interacțiune**, sporind incertitudinea;
  - **Nu este permisă deducerea impozitelor specifice datorate pentru activitatea upstream a țițeiului și gazelor naturale**, ajungând astfel la o dublă sau triplă impozitare a veniturilor specifice;
  - Impozitul este nedeductibil la calculul impozitului pe profit, deși nu există un impediment tehnic în acest sens iar impozitul este suportat în scopul activității economice;

- Fiind un impozit distinct, datorat distinct față de impozitul pe profit, este neclar dacă acest *impozit suplimentar pentru persoanele juridice care desfășoară activități în sectoarele petrol și gaze naturale*, va fi luat în considerare din perspectiva măsurilor Pillar Two privind asigurarea unui nivel minim global de impozitare (15%) a grupurilor de întreprinderi multinaționale și a grupurilor naționale de mari dimensiuni (conform Directivei UE 2022 / 2523 – al cărei termen de transpunere în legislația României este 31.12.2023);
- **O necorelare a nivelului de la care se consideră că veniturile sunt considerate suplimentare și, deci, supuse impozitării suplimentare:** în cazul *impozitului pe veniturile suplimentare obținute ca urmare dereglementării prețurilor din sectorul gazelor naturale (45,71 lei/MWh, ajustat cu rata IPC în anul 2014)*, în cazul *impozitului pe veniturile suplimentare offshore / onshore de mare adâncime (85 lei / MWh, ajustat cu inflația începând cu 1 ianuarie 2019)* în timp ce conform *motivării introductive a OUG 27 / 2022 prețul plafonat care asigură un grad ridicat de protecție a consumatorilor este de 150 lei / MWh*. Se observă că impozitarea veniturilor suplimentare se aplică inclusiv unor venituri care nu mai sunt considerate în mod real suplimentare / excedentare în prezent.
- Sistemul de impozitare specific sectorului upstream conduce la **suprapunerea excesivă a mai multor elemente de impozitare** (ex: pentru gazele naturale se datorează (i) *redevențe*, (ii) *impozitarea suplimentară onshore (OG 7 / 2013) sau offshore / onshore de mare adâncime (Legea 256/2018)*, (iii) *contribuția de solidaritate (2022-2023) sau impozitul suplimentar pentru persoanele juridice care desfășoară activități în sectoarele petrol și gaze (2024-2025) și (iv) impozitul pe profit*). Introducerea unor noi elemente de impozitare nu a fost realizată cu recalibrarea impozitelor existente (cu excepția, după caz, a *permiterii unor deduceri din perspectiva impozitului pe profit*), de fiecare dată acestea au contribuit la majorarea impozitării totale, astfel încât putem afirma că această complexitate a sistemului nu vizează calibrarea impozitării pe baza unor principii de fiscalitate, ci pur și simplu majorarea veniturilor bugetare.
- Insuficienta implementare a unei impozitări pe bază de profitabilitate - impozitele pe veniturile suplimentare din România încă nu acționează ca adevărate impozite pe o profitabilitate excesivă (un deziderat care ar asigura un mix de impozitare echilibrat pe întreaga durată a investiției) întrucât, efect direct al modului de calcul și al deducerilor limitate, producătorii datorează și plătesc impozitele suplimentare chiar și înaintea recuperării investiției.

Având în vedere efectele cantitative și caracteristicile calitative (inclusiv deficiențele tehnice) ale sistemului de impozitare specific sectorului upstream al țiteiului și gazelor naturale din România, au fost identificate următoarele **propuneri de îmbunătățire:**

- **Analiza cost-beneficiu cu privire la oportunitatea majorării impozitării specifice;**
- **Recalibrarea nivelului de impozitare în sensul reducerii sarcinii fiscale efective, la un nivel mai apropiat de media țărilor europene, prin:**
  - **Reducerea cotelor maximale aplicabile (80% / 70%) în cazul impozitelor pe veniturile suplimentare (gaze naturale), precum și ajustarea corelativă a cotelor / pragurilor aplicabile în cazul impozitării suplimentare;**
  - **Actualizarea nivelului de la care se consideră că veniturile din vânzarea gazelor naturale reprezintă venit suplimentar;**
  - **Permiterea deducerii investițiilor la calculul impozitului pe veniturile suplimentare din dereglementarea prețurilor din sectorul gazelor naturale (OG 7 / 2013) inclusiv pentru veniturile suplimentare peste 85 lei / MWh;**
- Propuneri specifice privind *impozitul suplimentar pentru persoanele juridice care desfășoară activități în sectoarele petrol și gaze naturale:*
  - **eliminarea acestuia având în vedere, gradul deja ridicat al impozitării specifice în sectorul upstream, interacțiunea cu clauzele de stabilitate, deficiențele evidente de implementare** (în continuare fezabil, perioada de aplicare intenționată începând la 1 ianuarie 2024);
  - în măsura neeliminării, ar fi aplicabile următoarele propuneri:
    - definirea unor criterii transparente de selecție a contribuabililor / a activităților relevante prin lege, pentru a evita stabilirea arbitrară a contribuabililor / activităților relevante;
    - **limitarea bazei de calcul la una corespunzătoare strict activităților petroliere;**
    - în cazul nelimitării bazei de calcul, este necesară **extinderea deducerilor la toate investițiile / activele generatoare ale veniturilor incluse în baza de impozitare;**
    - **Deducerea tuturor investițiilor / activelor ce contribuie la realizarea veniturilor, nu doar a celor înregistrate după 1 ianuarie 2024;**
    - **Deducerea tuturor impozitelor specifice aferente producției de țitei și gaze naturale din baza de calcul;**
    - Deductibilitatea cheltuielii cu acest impozit din perspectiva impozitului pe profit;



- Luarea în considerare a acestui impozit în înțelesul *măsurilor Pillar Two privind asigurarea unui nivel minim global de impozitare (15%)*;
- Revenirea la nivelul anterior al cotelor de redevență / introducerea unor prevederi specifice referitoare la interacțiunea cu clauzele de stabilitate pentru evitarea incertitudinii;
- Adoptarea unor prețuri de referință relevante pentru piața națională sau stabilirea redevenței prin raportare la veniturile efectiv realizate de producători;
- În aplicarea principiului corelării impozitării cu dificultatea exploatării, **permiterea deducerii redevenței aferente veniturilor suplimentare offshore / onshore de mare adâncime**, similar mecanismului prevăzut în cazul impozitului pe veniturile din dereglementarea pieței gazelor naturale;
- **Creșterea gradului de corelare a impozitării specifice cu profitabilitatea proiectelor de exploatare;**
- Reducerea semnificativă sau eliminarea impozitării specifice pentru proiectele mici sau cu randament scăzut (ca o măsură cu efect stimulat în principal cu privire la ocuparea forței de muncă);
- Includerea unor prevederi exprese cu privire la interacțiunea cu clauzele de stabilitate.

Având în vedere deficiențele identificate, au fost formulate și recomandări generale de abordare pentru procesul administrativ / legislativ, care ar contribui la îmbunătățirea reputației / atractivității României ca destinație de investiții în sectorul upstream al țițeiului și gazelor naturale:

- **Respectarea perioadelor legiferae pentru aplicarea măsurilor în domeniul upstream;**
- **Respectarea prevederilor de stabilitate în relație cu investitorii existenți și potențiali;**
- Introducerea unor **dispoziții exprese cu privire la aplicarea prioritara a prevederilor de stabilitate** în actele normative ce reglementează impozitarea specifică, pentru evitarea oricăror confuzii / litigii în același sens.
- **Analiza caracterului excepțional sau recurent al veniturilor bugetare rezultate din impozitarea specifică sectorului upstream al țițeiului și gazelor naturale și construirea bugetului de stat ținând cont în principal de nivelul sustenabil, recurent, probabil, al veniturilor din impozitarea specifică sectorului upstream;**
- **Actualizarea în timp util a legislației specifice** în vederea implementării modificărilor necesare pentru păstrarea coerenței legislative.

# Analiza sistemului de impozitare specific sectorului upstream al țițeiului și gazelor naturale din România

În continuarea studiului realizat în septembrie 2019 „**Starea sistemului de impozitare specific sectorului upstream al gazelor naturale din România**”, având în vedere evoluțiile recente în materie de fiscalitate cu impact semnificativ, am realizat o nouă analiză la nivelul lunii noiembrie 2023, însă de data aceasta vizând sistemul de impozitare specific întregului sector upstream al țițeiului și gazelor naturale din România.

Obiectivul studiului este de a **analiza componentele actuale, schimbările semnificative din perioada 2013 – 2023, evaluarea cantitativă (a efectelor și a impactului) și caracterizarea sistemului de impozitare specific sectorului upstream al țițeiului și gazelor naturale din România**. În cele din urmă, având în vedere caracteristicile cantitative / calitative identificate prezentăm o serie de propuneri de îmbunătățire a sistemului de impozitare specific sectorului upstream al țițeiului și gazelor naturale din România.

## I. Aspecte introductive

Activitățile specifice industriei petrolului<sup>2</sup> (țiței și gaze naturale) pot fi împărțite în mai multe categorii, în funcție de poziția din lanțul de distribuție:

1. sectorul **upstream** include activitățile ce țin de **explorare, dezvoltare, producție (exploatare propriu-zisă) și abandonare** (lucrările pentru închiderea exploatării unui zăcământ, incluzând lucrările de refacere și reabilitare a mediului);
2. sectorul **midstream** constă în activitățile de **depozitare și transport**;
3. sectorul **downstream** include activitățile ulterioare, precum **livrarea, rafinarea și distribuția** produselor finite către consumatorii finali.

Autoritatea competentă în sectorul upstream al țițeiului și gazelor naturale este **Agencia Națională pentru Resurse Minerale („ANRM”)**, care stabilește – în baza reglementărilor specifice – perimetrele care pot fi oferite de operatorii economici pentru a fi exploatate. Operatorii economici participă la licitațiile organizate de ANRM, urmând ca exploatarea unui zăcământ să parcurgă fazele de explorare, dezvoltare, exploatare propriu-zisă și abandonare (**activitatea upstream**).

În industria petrolieră, activitatea **offshore** este cea prestată în locații maritime prin intermediul unor platforme și echipamente specializate, în timp ce activitatea **onshore** este cea prestată în locații terestre, o asemenea diferențiere fiind relevantă atât din perspectiva tehnicilor, cât și a echipamentelor utilizate. Prin prisma acestor diferențe, activitatea offshore presupune, de regulă, riscuri, costuri, investiții mai ridicate decât în cazul activității onshore, elemente cu impact decisiv asupra deciziei investiționale și asupra legislației fiscale.

Industria upstream a țițeiului și gazelor naturale are anumite caracteristici specifice:

- **Costuri inițiale semnificative și durata semnificativă de recuperare a investiției**

Prin specificul său, activitatea upstream a țițeiului și gazelor naturale presupune **costuri semnificative în fazele inițiale** (costurile cu activitățile de explorare, evaluare, investiții în echipamente și infrastructura necesară pentru dezvoltarea zăcămintelor) pe o perioadă în general îndelungată, urmate de o perioadă **semnificativă de recuperare a costurilor** după începerea producției, aceste caracteristici fiind mai pronunțate în cazul exploatărilor offshore. Prin urmare, decizia de investiție în sectorul upstream necesită previziuni și aprecieri pe termen lung și foarte lung.

- **Incertitudine**

În etapa de explorare, există întotdeauna riscul ca investitorii să nu identifice depozite exploatabile comercial (rata de succes fiind una destul de scăzută, de până la 25%). De asemenea, succesul activității upstream a țițeiului și gazelor

---

<sup>2</sup> Petrolul, în sensul legislației naționale, conform art. 1, alin. (2) din Legea Petrolului nr. 238/2004 reprezintă substanțele minerale combustibile constituite din amestecuri de hidrocarburi naturale, acumulate în scoarța terestră și care, în condiții de suprafață, se prezintă în stare gazoasă, sub formă de gaze naturale, sau lichidă, sub formă de țiței și condensate. Prin urmare, în cadrul acestui studiu, referirile la petrol includ, de regulă, atât țițeiul cât și gazele naturale.

naturale (măsurat prin profitabilitatea acestuia) depinde în proporție foarte ridicată de evoluția prețurilor practicate la nivel internațional. Prețurile sunt volatile, necontrolabile și imprevizibile. În plus, o sursă de incertitudine o reprezintă și factorul politic, mai ales prin schimbări legislative (în special cele de ordin fiscal).

#### ● Asimetria informațională

Așa cum am precizat anterior, activitatea upstream necesită investiții inițiale materiale și financiare semnificative, de regulă proiectele exploatabile comercial generând profituri pentru investitori după mulți ani de la începerea producției efective. Balanța de putere în ceea ce privește relația dintre producători și autorități se schimbă dramatic, odată cu evoluția *industrii upstream a țițeiului și gazelor naturale* dintr-o anumită jurisdicție:

- În etapa de explorare (de identificare a zăcămintelor ce pot fi exploatare comercial), *asimetria informației*, de regulă, funcționează în favoarea investitorilor, care, de obicei, au cunoștințe tehnice și comerciale specifice cu privire la fezabilitatea și rentabilitatea proiectelor.
- Odată ce etapa de explorare este finalizată, în cazul în care sunt identificate rezerve exploatabile comercial și investițiile sunt efectuate, balanța de putere dintre investitori și autorități se schimbă semnificativ, întrucât, în lumina investițiilor considerabile efectuate până la acest moment, investitorii devin „captivi” (într-o anumită măsură, din punct de vedere economic, din cauza costurilor deja suportate). În plus, autoritățile primesc și toate informațiile relevante cu privire la rezultatele obținute de investitori în faza de explorare.

Există astfel o tendință generală observabilă ca anumite state să schimbe condițiile legislației și impozitării în domeniul upstream ulterior identificării de depozite ce pot fi exploatare comercial și realizarea investițiilor de infrastructură necesare de către jucătorii privați.

În aceste condiții, investitorii sunt mai degrabă atrași de jurisdicții ce asigură menținerea condițiilor agreeate inițial pe întreaga durată de exploatare a proiectelor de investiții (un bun indicator în acest sens fiind stabilitatea istorică a legislației).

#### ● Caracterul finit al resurselor exploatare

Întrucât activitatea în sectorul upstream presupune un consum, o epuizare a unor resurse finite, impozitarea în domeniul upstream al țițeiului și gazelor naturale (de exemplu, redevențe și impozite speciale) are caracter *suplimentar* prin raportare la impozitarea de bază ce se aplică agenților economici din alte industrii (comerț, servicii etc.).

La nivel mondial, se observă o diversitate ridicată în ceea ce privește sistemele de impozitare specifice sectorului upstream al țițeiului și gazelor naturale, ce provine din încercarea de a aduce un echilibru cât mai echitabil între interesele statelor și ale investitorilor, prin raportare la caracteristicile speciale ale industriei în contextul local.

Concret, sistemele de impozitare specifice din acest domeniu sunt alcătuite din mai multe elemente ce includ: **redevențe** (ce sunt, în general, percepute pentru extragerea resurselor deținute de stat sau în mod privat, după caz, în funcție de (i) valoarea producției sau (ii) cantitatea produsă) și **alte impozite specifice** (taxe de concesiune, impozite suplimentare etc.). Desigur, există și sisteme semnificativ diferite, de tip Production Sharing Contracts (contracte de împărțire a producției) sau sisteme în care producătorii acționează în calitate de prestatori de servicii pentru state.

Chiar dacă gradul ridicat de diversitate nu permite o comparație directă și absolută între sistemele de impozitare existente, într-o analiză la nivel mondial, se pot, totuși, observa următoarele tendințe în ceea ce privește evoluția sistemelor de impozitare din acest domeniu:

- În multe **state cu sectoare upstream bine dezvoltate**, sistemele de impozitare specifice se îndreaptă din ce în ce mai mult înspre **elemente de impozitare pe bază de profitabilitate**, în defavoarea elementelor de impozitare fixă;
- Tendința de **încurajare a exploatărilor în zone dificile și/sau a exploatărilor cu utilizarea unor tehnici îmbunătățite, prin practicarea unui nivel de impozitare mai scăzut**.

Conform lucrării *Regimuri Fiscale pentru Industriile Extractive: Design și Implementare*, publicate de către *Fondul Monetar Internațional*, din perspectiva autorităților, obiectivele sistemelor specifice din aceste domenii sunt următoarele:

- **Veniturile** (obținute prin intermediul impozitelor, taxelor, redevențelor, tarifelor, contribuțiilor ș.a.m.d.) reprezintă **obiectivul primar** al sistemului de impozitare specifică;
- **Ocuparea forței de muncă în mod direct și indirect;**
- **Minimizarea impactului asupra mediului;**

În plus față de acestea, având în vedere importanța strategică a sectorului, considerăm că **securitatea energetică** ar trebui să fie, de asemenea, un obiectiv de avut în vedere în ceea ce privește conceperea sistemelor de impozitare (având în vedere că nivelul de impozitare poate avea efectul de încurajare sau descurajare a unor activități).

Prin urmare, apreciem că sistemul românesc de impozitare în domeniul upstream al țițeiului și gazelor naturale poate fi evaluat prin raportare la aceste obiective generale.

## II. Sistemul de impozitare specific sectorului upstream al țițeiului și gazelor naturale din România

Sistemul de impozitare specific sectorului upstream al țițeiului și gazelor naturale din România este alcătuit în prezent din următoarele:

Impozitare specifică aplicabilă în domeniul extracției / producției de țiței și gaze naturale			
	Gaze naturale		Țiței
	Perimetre onshore	Perimetre offshore / onshore mare adâncime	
1	<b>Redevențe petroliere</b> (Legea 238/2004, modificată prin OUG 91/2023)		
2	<b>Impozitul asupra veniturilor suplimentare obținute ca urmare a dereglementării prețurilor din sectorul gazelor naturale</b> (O.G. nr. 7/2013)		
3		<b>Impozitul asupra veniturilor suplimentare din vânzarea gazelor naturale din producția internă proprie extrase din perimetre petroliere offshore și/sau perimetre onshore de mare adâncime</b> (Lege 256/2018)	
4			<b>Impozitul pe veniturile din activitățile de exploatare a resurselor naturale, altele decât gazele naturale</b> (O.G. 6/2013)
5	<b>Contribuția de solidaritate (2022 – 2023)</b> (O.U.G. 186/2022)		
6	<b>Impozit suplimentar pentru persoanele juridice care desfășoară activități în sectoarele petrol și gaze naturale / Impozit specific pe cifra de afaceri (2024 - 2025)</b> (Lege 296 / 2023)		

**1. Redevențe petroliere<sup>3</sup> (Legea nr. 238/2004)**, stabilite (i) **pentru țiței**, în cote ce variază între **4,5% și 16%** (anterior, 3,5% - 13,5%, pentru contractele de concesiune încheiate până la 27.10.2023), iar (ii) **pentru gazele naturale**, în cote ce variază între **4,5% - 15%** (anterior, 3,5% - 13%, pentru contractele de concesiune încheiate până la 27.10.2023) în mod progresiv, în funcție de cantitatea produsă de zăcămintele într-un trimestru calendaristic, aplicate asupra valorii producției.

În cazul gazelor naturale vândute pe piața liberă, în prezent valoarea producției este stabilită înmulțind cantitatea produsă cu **prețul de referință determinat pe baza indicelui bursier de pe hub-ul de gaze naturale Central European Gas Hub AG (CEGH) din Austria**, conform *Metodologiei de stabilire a prețului de referință pentru gazele naturale extrase în România din 09.05.2023, aprobate prin Ordinul ANRM nr. 201/2023*. Pentru cantitățile de gaze naturale vândute în regim de preț reglementat, prețul de referință se determină pe baza **prețului reglementat** iar pentru cantitățile de gaze

<sup>3</sup> Conform art. 2, pct. 33 din Legea petrolului nr. 238 / 2004, redevența petrolieră reprezintă suma datorată de către titularii acordurilor petroliere [...] pentru desfășurarea operațiunilor petroliere, precum și pentru utilizarea bunurilor proprietate publică a statului în cadrul operațiunilor petroliere. Pentru scopul acestui studiu, acestea sunt asimilate impozitării, parte din sarcina fiscală datorată de contribuabilii relevanți pentru desfășurarea activității upstream petroliere.

naturale vândute la preț plafonat, prețul de referință se determină pe baza **prețului plafonat**<sup>4</sup>.

În cazul țițeiurilor, în prezent valoarea producției este stabilită prin raportare la prețul de referință determinat conform *Metodologiei de stabilire a prețului de referință pentru țițeiurile extrase în România*, aprobate prin Ordinul ANRM nr. 204/2019, în calculația prețului de referință fiind utilizată **cotația țițeiului Brent**<sup>5</sup>.

**2. Impozitul asupra veniturilor suplimentare obținute ca urmare a dereglementării prețurilor din sectorul gazelor naturale (O.G. nr. 7/2013).** Veniturile suplimentare se determină în legătură cu producția onshore de gaze naturale și reprezintă surplusul dintre (i) *prețurile de vânzare practicate* și (ii) *prețul de achiziție pentru clienți casnici și non-casnici în anul 2012 (45,71 lei/MWh), ajustat cu rata de inflație din anul 2014*. Impozitul se stabilește aplicând următoarele cote:

- **60%** asupra veniturilor suplimentare (din care se deduc **redevențele datorate aferente veniturilor suplimentare și investițiile efectuate**, în cotă de până la 30% din veniturile suplimentare) aferente prețurilor practicate **de până la 85 lei/MWh**; la care se adaugă, după caz;
- **80%** asupra veniturilor suplimentare (din care se deduc numai **redevențele datorate aferente veniturilor suplimentare**) aferente prețurilor practicate ce depășesc **85 lei/MWh**.

*Impozitul pe veniturile suplimentare obținute ca urmare a dereglementării prețurilor din sectorul gazelor naturale este cheltuială deductibilă* la calculul impozitului pe profit, iar investițiile luate în calcul ca deduceri în scopul determinării impozitului sunt **amortizabile fiscal** pentru scopul calculului impozitului pe profit.

Prin derogare, pentru cantitățile de gaze naturale destinate asigurării consumurilor clienților casnici și producătorilor energiei termice, conform prevederilor OUG 27/2022, nu se datorează impozitul pe veniturile suplimentare prevăzut de OG 7/2013.

**3. Impozitul asupra veniturilor suplimentare din vânzarea gazelor naturale din producția internă proprie extrase din perimetre petroliere offshore și/sau perimetre onshore de mare adâncime (Legea nr. 256/2018)**, ce se determină prin aplicarea unei grile de cote progresive (**de la 15% până la 70%**) stabilite în funcție de prețurile de vânzare practicate, asupra veniturilor suplimentare de peste 85 lei / MWh (grila de prețuri începând de la 85 lei/MWh, cu intervale specifice la fiecare 15 lei/MWh adiționali, iar în final pentru prețurile de peste 190 lei/MWh este aplicabilă cota maximă de 70%), cu următoarele particularități principale:

- Indexare anuală cu inflația a grilei de prețuri pentru determinarea cotelor de impozitare aplicabile;
- Posibilitatea deducerii *costurilor de transport, distribuție, înmagazinare și alte costuri logistice suportate de titularul acordului petrolier* din prețul gazelor naturale vândute;
- Imposibilitatea deducerii redevențelor aferente veniturilor suplimentare din baza de calcul al impozitului pe veniturile suplimentare;
- Din valoarea impozitului determinat se pot deduce investițiile (în limită de până la 40% din valoarea impozitului);
- Impozitul asupra veniturilor suplimentare (offshore / onshore de mare adâncime) este cheltuială deductibilă la calculul impozitului pe profit.
- Deducerea investițiilor la calculul impozitului suplimentar nu împiedică deducerea din perspectiva impozitului pe profit (anterior nefiind permisă deducerea din perspectiva impozitului pe profit).

Prin derogare, pentru cantitățile de gaze naturale destinate asigurării consumurilor clienților casnici și producătorilor energiei termice, conform prevederilor OUG 27/2022, nu se datorează impozitul pe veniturile suplimentare prevăzut de Legea 256/2018.

**4. Impozitul pe veniturile din activitățile de exploatare a resurselor naturale, altele decât gazele naturale (O.G. nr. 6/2013).** Pentru extracția țițeiului, se datorează un impozit în cotă de **0,5% aplicat asupra veniturilor din valorificarea resurselor naturale**. Impozitul pe veniturile din valorificarea resurselor naturale este cheltuială deductibilă la impozitul pe profit. Inițial reglementat ca un impozit cu aplicare temporară până la 31.12.2014, aplicarea acestuia a fost prelungită succesiv, conform reglementărilor actuale urmând a fi aplicabil cel puțin până la 31.12.2025.

**5. Contribuția de solidaritate (OUG nr. 186/2022).** În contextul situației extraordinare de pe piața de energie electrică observate pe parcursul anului 2022, cauzate în principal de prețurile ridicate la gaze naturale, Consiliul UE a decis prin Regulamentul 2022/1854, introducerea unei **contribuții de solidaritate cu caracter temporar, aplicabilă**

4 Conform OUG 27 / 2022, au fost introduse măsuri de plafonare a prețului de vânzare practicat de producătorii de gaze naturale și a prețului final facturat de furnizorii de gaze naturale (producătorii putând avea și calitatea de furnizor) pentru perioada 01.04.2022 – 31.03.2025.

5 Cotația Europe Brent Spot Price FOB (Dollars per Barrel), publicată pe site-ul U.S. Energy Information Administration.

societăților din UE care desfășoară activități în sectoarele țițeiului, gazelor naturale, cărbunelui și rafinăriilor și care au ponderea acestor activități în cifra de afaceri de peste 75%, în cotă de minim 33% asupra profiturilor excedentare definite drept profiturile impozabile realizate în anii 2022 și/sau 2023, ce depășesc cu mai mult de 20% media profiturilor impozabile înregistrate în perioada 2018 – 2021.

Contribuția de solidaritate a fost implementată în legislația națională prin OUG 186 / 2022, cu următoarele particularități:

- Cota aplicabilă este de **60%**, profiturile excedentare (profiturile impozabile din perspectiva impozitului pe profit, anterior recuperării pierderilor din anii precedenți, ce depășesc cu mai mult de 20% media profiturilor impozabile din perioada 2018 – 2021) vizate sunt cele aferente anilor financiari 2022 și 2023;
- Suplimentar față de prevederile Regulamentului UE 2022/1854, în România este datorată o **contribuție de solidaritate de 350 lei / tona de țiței procesat în activitatea de rafinare** (indiferent dacă acesta provine din producția internă sau nu) datorată însă numai de entitățile care desfășoară atât activități de extracție a țițeiului, cât și de rafinare a țițeiului;
- Contribuția de solidaritate reprezintă **cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit**;

#### **6. Impozitul suplimentar pentru persoanele juridice care desfășoară activități în sectoarele petrol și gaze naturale / Impozit specific pe cifra de afaceri (petrol și gaze naturale) (Legea nr. 296/2023)**

În contextul deficitului bugetar înregistrat în cursul anului 2023, a fost adoptată **Legea nr. 296 / 2023 privind unele măsuri fiscal bugetare pentru asigurarea sustenabilității financiare a României pe termen lung**, care introduce impozitul suplimentar pentru persoanele juridice care desfășoară activități în sectoarele petrol și gaze naturale, ce înregistrează în anul precedent o cifră de afaceri de minim 50.000.000 EUR, cu următoarele caracteristici:

- Impozitul se calculează aplicând **cota de 0,5%** asupra unei baze de calcul aparent constituite din **veniturile totale** (urmând a fi clarificat ulterior contribuabilii și/sau activitățile relevante), **din care se deduc (i) anumite venituri** (cele neimpozabile, cele aferente costurilor stocurilor de produse, serviciilor în curs de execuție, din producția de imobilizări, din subvenții, despăgubiri sau aferente accizelor înregistrate concomitent în conturile de cheltuieli), **(ii) valoarea imobilizărilor în curs de execuție ocazionate de achiziția/producția de active înregistrate numai după 1 ianuarie 2024 și (iii) amortizarea contabilă la nivelul costului istoric pentru activele achiziționate/produse după 1 ianuarie 2024** (deducerile aferente pct. (ii) și (iii) urmând a fi disponibile numai pentru anumite active eligibile, în funcție de natura activității desfășurate);
- **Impozitul este datorat suplimentar față de impozitul pe profit, și este nedeductibil la calculul impozitului pe profit**;
- Impozitul ar urma să fie aplicabil temporar, pentru perioada 1 ianuarie 2024 – 31 decembrie 2025, succedând perioadei de aplicare a **contribuției de solidaritate**;

Aceste elemente de impozitare se aplică suplimentar, cumulativ cu sistemul de impozitare de bază, comun (impozit pe profit, TVA, accize, impozite și taxe locale ș.a.m.d.). Astfel, activitatea upstream a țițeiului și gazelor naturale înregistrează **costuri cu impozitele și taxele plătite și costuri administrative și de conformare semnificativ mai ridicate decât în cazul societăților ce operează în activități comune (comerț, servicii generice ș.a.m.d.)**.

### III. Dimensiunea lipsei stabilității și predictibilității legislației fiscale

Impozitarea specifică sectorului upstream al țițeiului și gazelor naturale a suferit în perioada 2013 - 2023 modificări semnificative, cele mai notabile fiind:

#### 1. Introducerea impozitului pe venituri suplimentare urmare dereglementării prețurilor din sectorul gazelor naturale, inițial cu caracter temporar, prelungirea aplicabilității și, ulterior, permanentizarea acestuia

Chiar dacă impozitul asupra veniturilor suplimentare obținute ca urmare a dereglementării prețurilor din sectorul gazelor naturale (O.G. nr. 7/2013) prin natura sa, decurgând din procesul de liberalizare a pieței, **avea inițial natura unui impozit de tranziție cu aplicare limitată**, de la 01.02.2013 până la 31.12.2014, **durata de aplicare a acestuia a fost prelungită succesiv prin Ordonanțe de Urgență ale Guvernului publicate cu puțin timp înainte de expirarea termenului de aplicabilitate, după cum urmează:**

- Prin **O.U.G. nr. 80/12.12.2014**, aplicabilitatea impozitului a fost extinsă până la 31.12.2015;
- Prin **O.U.G. nr. 57/11.12.2015**, aplicabilitatea impozitului a fost extinsă până la 31.12.2016;
- Prin **O.U.G. nr. 99/22.12.2016**, aplicabilitatea impozitului a fost extinsă până la 31.12.2017;
- Prin **O.U.G. nr. 90/06.12.2017**, aplicabilitatea impozitului a fost extinsă până la 31.12.2018.

**În cele din urmă, prin Legea nr. 73/2018 pentru aprobarea O.U.G. nr. 7/2013, impozitul a căpătat caracter permanent.**

Similar, și modul de calcul al impozitului a suferit modificări de-a lungul timpului, fiind modificat prin **O.U.G. nr. 13/2014 și O.U.G. nr. 25/2017**. Astfel, se reține că, (i) pentru perioada 01.04.2014 – 31.03.2017, formula de calcul al veniturilor suplimentare supuse impozitării a prevăzut un nivel minim de 72 lei / MWh pentru *prețul mediu ponderat al gazelor naturale din producția internă corespunzătoare cantităților comercializate pe piața concurențială pentru consumatorii noncasnici* – situație care a condus în anumite cazuri la impozitarea unor venituri suplimentare nerealizate și (ii) după 31.12.2014, nu se mai realizează indexarea la inflație a prețului gazelor naturale pe baza cărora se determină veniturile suplimentare supuse impozitării, acesta rămânând până în prezent la nivelul de aproximativ 47 lei/MWh.

Mai mult, prin Legea nr. 73/2018, de la 01.04.2018, s-a modificat modul de calcul al impozitului:

- A fost introdusă o cotă suplimentară de 80% pentru veniturile suplimentare ce depășesc 85 lei/MWh;
- Din baza de calcul pentru aplicarea cotei suplimentare de 80% nu se admit deduceri pentru investițiile efectuate.

#### 2. Introducerea impozitului pe veniturile din activitățile de exploatare a resurselor naturale, cu caracter temporar și prelungirea repetată a perioadei de aplicare

Similar impozitului pe venituri suplimentare urmare dereglementării prețurilor din sectorul gazelor naturale, și impozitul pe veniturile din activitățile de exploatare a resurselor naturale (care vizează, printre altele, activitatea de extracție a țițeiului), avea inițial natura unui impozit cu aplicare temporară, de la 01.02.2013 până la 31.12.2014, iar durata de aplicare a acestuia a fost prelungită succesiv prin **Ordonanțe de Urgență ale Guvernului publicate cu puțin timp înainte de expirarea termenului de aplicabilitate, după cum urmează:**

- Prin **O.U.G. nr. 80/12.12.2014**, aplicabilitatea impozitului a fost extinsă până la 31.12.2015;
- Prin **O.U.G. nr. 57/11.12.2015**, aplicabilitatea impozitului a fost extinsă până la 31.12.2016;
- Prin **O.U.G. nr. 99/22.12.2016**, aplicabilitatea impozitului a fost extinsă până la 31.12.2017;
- Prin **O.U.G. nr. 90/06.12.2017**, aplicabilitatea impozitului a fost extinsă până la 31.12.2018;
- Prin **O.U.G. nr. 114/28.12.2018**, aplicabilitatea impozitului a fost extinsă până la 31.12.2021;
- Prin **O.U.G. nr. 130/17.12.2021**, aplicabilitatea impozitului a fost extinsă până la 31.12.2025;

Având în vedere precedentul stabilit în cazul *impozitului pe venituri suplimentare urmare dereglementării prețurilor*, se observă astfel că limitele temporale legal stabilite inițial în ceea ce privește impozitarea specifică în domeniul upstream al țițeiului și gazelor naturale nu sunt în mod real respectate ci sunt prelungite atât timp cât există nevoia bugetară, credibilitatea legiuitorului în ceea ce privește respectarea acestor limite temporale fiind limitată. În același timp, și capacitatea contribuabilului de a efectua previziuni cu privire la regimul fiscal viitor este limitată, spre exemplu, un contribuabil nu își poate face prognoze investiționale luând ca element de certitudine încetarea aplicabilității acestui impozit.



### 3. Introducerea impozitului asupra veniturilor suplimentare offshore prin Legea nr. 256/2018, începând cu 17.11.2018

**Contrar obiectivului și intenției inițiale a proiectului legislativ** (care a recunoscut printre altele, (i) importanța strategică a dezvoltării exploatarei zăcămintelor offshore, (ii) necesitatea stabilității și predictibilității cadrului de reglementare pentru ca investitorii să fie dispuși să facă investiții semnificative pe termen lung, (iii) caracterul temporar al impozitului pe veniturile suplimentare urmare dereglementării, precum și (iii) faptul că aplicarea unor impozite suplimentare ar afecta în mod negativ deciziile de investiții, având în vedere că (iv) investitorii au suportat cheltuieli și au făcut evaluări pe prezumția că aceste impozite nu ar fi aplicabile investiției lor), **în varianta finală a legii offshore a fost instituit impozitul aferent veniturilor suplimentare offshore, în contradicție cu prevederile de stabilite aplicabile acordurilor existente:**

- Ordonanța de urgență nr. 160/1999 privind instituirea unor măsuri de stimulare a activității titularilor de acorduri petroliere și subcontractanților acestora, care desfășoară operațiuni petroliere în perimetre marine ce includ zone cu adâncime de apă de peste 100 metri, („O.U.G. nr. 160/1999”) – act normativ ce a fost abrogat prin Legea nr. 256/2018;
- Legea Petrolului nr. 134/1995 și Legea Petrolului nr. 238/2004;
- Acordurile individuale de concesiune încheiate între titularii de acorduri și Statul român;

În varianta inițială, impozitul pe veniturile suplimentare offshore avea următoarele caracteristici:

- Perimetrele în sfera de aplicare erau doar cele offshore (în prezent au fost incluse și perimetrele onshore de mare adâncime);
- Impozitul se calcula pentru prețuri ce depășeau 45,71 lei/MWh (actualizate cu rata inflației);
- Impozitul pe veniturile suplimentare se stabilea prin raportare la prețurile realizate, însă tranzacțiile sub prețul de referință pentru calculul redevențelor erau impozitate la prețul de referință (deci, inclusiv asupra unor venituri nerealizate);
- În ciuda luării în considerare a *prețului de referință pentru calculul redevențelor*, la calculul impozitului pe veniturile suplimentare nu se ține cont de cuantumul redevențelor datorate pentru activitatea de producție (spre deosebire de calculul *impozitului pe veniturile suplimentare din dereglementarea prețurilor* – o circumstanță, în mod paradoxal, în defavoarea exploatarea offshore / onshore de mare adâncime);
- Deducerea pentru investiții era limitată la numai 30% din valoarea impozitului suplimentar;
- Investițiile luate în calcul ca deduceri pentru calculul impozitului suplimentar nu puteau beneficia de deduceri din perspectiva impozitului pe profit;

Prin Legea nr. 157/2022, au fost aduse modificări semnificative impozitului pe veniturile suplimentare reglementat de Legea 256 / 2018:

- Intră în sfera de aplicare a legii și perimetrele onshore de mare adâncime (care, de asemenea, prezintă dificultate ridicată și necesită investiții mai importante);
- Introducerea unei clauze de stabilitate ce fixează pentru acordurile în curs de executare, regimul de impozitare aplicabil la 01.01.2023;
- Au fost aduse modificări semnificative în general favorabile contribuabililor, în ceea ce privește calculul impozitului pe veniturile suplimentare:
  - A fost eliminat pragul de impozitare începând cu 45,71 lei/MWh, urmând a fi impozitate numai veniturile suplimentare peste 85 lei/MWh;
  - A fost eliminată prevederea referitoare la stabilirea impozitului pe veniturile suplimentare prin raportare la prețul de referință ANRM;
  - Plafonul de deducere a investițiilor se majorează la 40% din impozitul pe veniturile suplimentare
  - Au fost eliminate prevederile referitoare la nedeductibilitatea investițiilor din perspectiva impozitului pe profit;
  - Impozitul pe veniturile suplimentare este definit în mod expres ca o cheltuială deductibilă la impozitul pe profit;

### 4. Modificări ale metodologiei de calcul al prețului de referință pentru calculul redevenței aferente gazelor naturale

Începând cu 12.02.2018, **Ordinul nr. 32/2018 al Agenției Naționale pentru Resurse Minerale** a modificat semnificativ metodologia de calcul al **prețului de referință pentru gazele naturale extrase în România**, utilizat pentru calculul redevenței.

Prin aceasta, prețul de referință nu s-a mai determinat ca sumă fixă (495 lei/1.000 m<sup>3</sup>, conform Ordinului ANRM din 21/2008), ci prin raportare la un preț de referință stabilit în funcție de indicele bursier al hub-ului CEGH Day Ahead (Baumgarten, Austria).

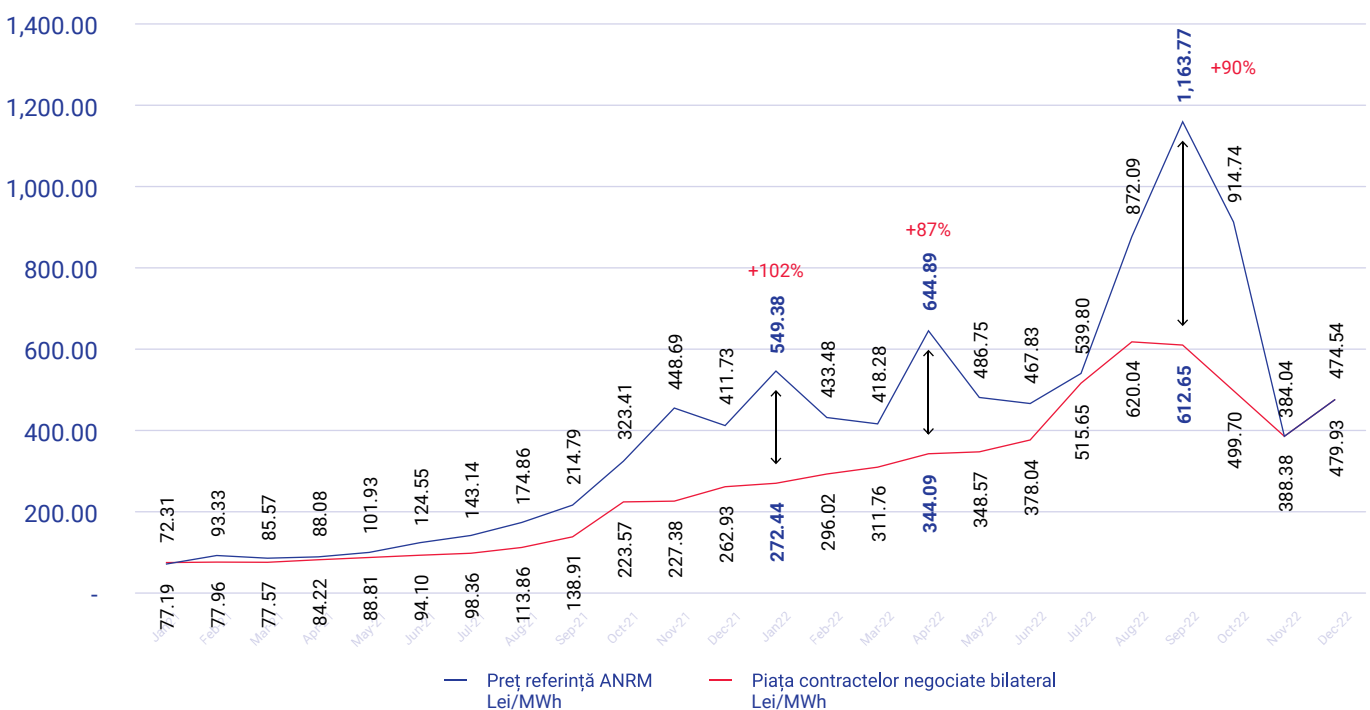
Amintim că, în conformitate cu Legea Petrolului nr. 238/2004, **redevența petrolieră se stabilește ca o cotă procentuală din valoarea producției brute extrase**. Mergând mai departe, valoarea producției trebuie să fie una reprezentativă, iar, în acest sens, **cea mai obiectivă măsură a valorii o reprezintă în mod normal chiar prețurile de vânzare efectiv realizate de producători în condiții de piață**.

Practica la nivel european arată că, inclusiv în măsura în care prețurile efectiv realizate de agenți economici nu sunt utilizate pentru scopuri de impozitare, **prețurile de referință ce le substituie sunt reprezentative pentru piețele locale** (ca medii ale tranzacțiilor relevante de pe piața locală).

Or, în cazul de față, **prețul de referință CEGH nu este reprezentativ pentru piața locală**, fiind înregistrate prețuri cu **până la 102% mai ridicate** decât cele specifice pieței românești în perioada 2021 – 2022 (prin raportare la prețurile stabilite în cadrul contractelor bilaterale<sup>6</sup> – conform statisticilor ANRE), datorită următoarelor:

- Prețul CEGH este unul de tranzacționare spot (Day Ahead – piața zilei următoare), pe când prețurile practice de producătorii locali sunt stabilite în mare măsură pe baza unor contracte pe termen lung. Întrucât mecanismul de formare a prețului spot este semnificativ diferit de cel aferent contractelor pe termen lung, comparația directă între cele două prețuri nu este relevantă;
- Prețul CEGH este unul specific Austriei, reprezentativ pentru achiziții/import de gaze naturale, ce include diverse costuri precum transport, marjele de tranzacționare, și alte asemenea, ce intervin peste valoarea producției;
- Gazele naturale din producție internă sunt comercializate în proporție covârșitoare în România;
- Prețurile de pe piața de tranzacționare spot CEGH au înregistrat o volatilitate mult mai ridicată în contextul crizei energetice din perioada 2022 comparativ cu prețurile efectiv realizate de producătorii locali;

### Comparație preț referință ANRM / prețuri piața contractelor negociate bilateral (Lei/MWh)



În cazul de față, impunerea unui preț de referință nerepresentativ pentru piața locală **conduce la o funcționare defectuoasă a sistemului de impozitare specifică sectorului de producție și exploatare gaze naturale, cuantumul redevențelor fiind decuplat de valoarea reală a producției raportată la veniturile efectiv realizate de producători**.

<sup>6</sup> În această categorie fiind cuprinse, de regulă, cele mai mari volume de tranzacționare conform statisticilor ANRE.

Întrucât nivelul de impozitare are efect asupra activității economice, comportamentul agenților economici devine astfel influențat de factori externi nerelevanți conducând la evoluții arbitrare, nefundamentate pe realitatea economică din România.

Prețurile efectiv practicate de producătorii din România sunt singurele relevante în ceea ce privește determinarea valorii producției, întrucât:

- Prețurile efective sunt sub influența și sub atenta reglementare a statului, amintim în acest sens că au fost introduse obligații producătorilor cu privire la valorificarea la preț reglementat / plafonat, 68 lei/MWh OUG 114/2018 pentru perioada 01.05.2019 – 30.06.2020 și 150 lei/MWh OUG 27/2022 pentru perioada 01.04.2022 – 31.03.2025 către furnizorii clienților casnici și ai producătorilor de energie termică, însă trebuie avut în vedere că producătorii de gaze naturale ce au concomitent calitatea de furnizori sunt limitați suplimentar și în ceea ce privește prețul final facturat către clienți, acesta fiind limitat conform OUG 27/2022 pentru perioada 01.04.2022- 31.03.2025 la 310 lei/MWh în relație cu clienții casnici respectiv 370 lei/MWh în cazul clienților non-casnici. Prin urmare, prețurile efective realizate de producători sunt oricum influențate într-o mare măsură de reglementări ale statului, aspect care nu face decât să evidențieze relevanța prețurilor efective realizate pentru scopul determinării redevenței.
- Cel puțin în materia impozitului pe profit, există obligația ca tranzacțiile între *părți afiliate* să fie desfășurate cu respectarea principiului valorii de piață. În ceea ce privește tranzacțiile desfășurate cu *părți neafiliate*, acestea sunt prin definiție prețuri ce respectă principiul valorii de piață, divergența de **interese asigurând stabilirea unui preț obiectiv, relevant și reprezentativ**. Trebuie menționat că o mare parte din producția de gaze naturale din România este achiziționată de către companii independente (ex. alți furnizori, traderi, consumatori finali), ceea ce asigură **(i) existența unui număr suficient de tranzacții de piață prin raportare la care să poată fi evaluate și stabilite prețurile în tranzacțiile dintre părți afiliate și, pe cale de consecință, asigură (ii) relevanța indicatorilor calculați la nivelul întregii piețe a gazelor naturale din România**.
- Mai mult, relevanța prețurilor practicate este asigurată și prin măsurile și supravegherea Consiliului Concurenței.

Prin urmare, apreciem că **relevanța și proporționalitatea prețurilor efectiv practicate de producătorii upstream de gaze naturale pentru calculul valorii producției în vederea calculului redevențelor este asigurată prin efectele reglementărilor directe ale autorităților statului, legislației fiscale și concurențiale, cât și prin structura pieței unde se regăsesc un număr mare de cumpărători independenți pentru o proporție covârșitoare din gazele naturale din producția internă**.

În condițiile în care, anterior introducerii Ordinului nr. 32/2018 ANRM și modificării modalității de calcul al prețului de referință, producătorii stabileau valoarea producției pentru calculul redevenței prin raportare la prețurile practicate (având în vedere regula utilizării maximului dintre prețul realizat și prețul de referință), iar relevanța prețurilor practicate este asigurată prin structura pieței și prevederile legislației fiscale și concurențiale, apreciem că singurul motiv pentru modificarea modului de determinare a prețului de referință a fost creșterea veniturilor bugetare și nu o eventuală corecție a mecanismului pe baza unui preț de referință mai relevant (în măsura în care minimul de 495 lei/1000 m<sup>3</sup> a devenit nereprezentativ cu timpul, acesta trebuia actualizat cu un nivel rezonabil – e.g. media ponderată a prețurilor înregistrate pe piața locală în perioada de referință).

De la introducerea *Metodologiei de stabilire a prețului de referință pentru gazele naturale extrase în România din 09.02.2018* conform Ordinului 32/2018, au fost publicate până în prezent 7 variante de metodologii de calcul al prețului de referință, vizând în principal următoarele modificări:

- (*începând cu 01.08.2019*) Modificarea modalității de calcul al prețului de referință pentru cantitățile de gaz vândute la prețul reglementat de 68 lei/MWh introdus de la 01.05.2019, în sensul în care, prin excepție, prețul de referință în acest caz se calculează prin raportare la prețul reglementat (modificarea necesară însă a fost reflectată într-o nouă metodologie cu întârziere, **la 3 luni după intrarea în vigoare a modificărilor introduse prin OUG 114/2018**, pentru această perioadă redevența fiind calculată tot prin raportare la prețul de referință normal);
- (*începând cu 27.07.2020*) Revenirea la varianta inițială a metodologiei, după încetarea de la 30.06.2020 a obligației de a vinde la preț reglementat conform OUG 114/2018 (în acest caz, întârzierea în actualizarea metodologiei nu a afectat modul de calcul al redevenței);
- (*începând cu 06.04.2022*) Actualizarea metodologiei pentru cantitățile de gaz vândute la preț reglementat sau plafonat (conform OUG 27/2022, începând cu 01.04.2022) în sensul raportării la prețul reglementat (creând neclarități pentru situația vânzărilor în regim plafonat).
- (*începând cu 19.12.2022*) Actualizarea metodologiei – pentru cantitățile de gaz vândute la preț plafonat, calculul se raportează la prețul efectiv realizat în limita celui plafonat;
- (*începând cu 17.05.2023*) Actualizarea metodologiei – pentru cantitățile de gaz vândute la preț plafonat, calculul se raportează la prețul plafonat maxim.

## 5. Introducerea și implementarea în legislația națională a contribuției de solidaritate prevăzute de Regulamentul 2022/1854

Regulamentul Consiliului UE 2022/1854 a prevăzut, printre altele, obligația Statelor Membre de a implementa **contribuția de solidaritate** datorată de societățile care desfășoară activități în sectoarele țițeiului, gazelor naturale, cărbunelui și rafinăriilor.

Contribuția de solidaritate poate fi considerată un **impozit pe profiturile excedentare („windfall tax”)** anume un impozit menit să capteze o parte din profiturile *neanticipate, fortuite, câștiguri în general generate de evenimente excepționale neașteptate precum războaiele, dezastrele naturale sau pandemiile*<sup>7</sup>. Conceptual, această definiție se bazează pe premisa că investiția s-a realizat fără anticiparea profiturilor excedentare, care pot astfel să fie considerate drept o *porțiune a profiturilor ce depășesc randamentul normal* (celelalte porțiuni din profiturile ce depășesc randamentul normal putând fi atribuibile **rentei economice specifice companiei<sup>8</sup> sau locației** – renta economică specifică locației fiind de regulă deja impozitată în domeniul extractiv).

În practică, un impozit pe profiturile excedentare este, de regulă, un impozit singular (nerecurent), cu efect retroactiv, **aplicat unui grup de contribuabili care au beneficiat de un profit excedentar, în funcție de judecata guvernului**<sup>9</sup>. Întrucât nu există o delimitare clară între profiturile excedentare și alte rente economice specifice companiei sau locației, decidenții politici s-au bazat în trecut pentru a defini profiturile excedentare pe metoda randamentelor medii (raportare la profiturile anterioare pentru definirea randamentului normal) sau metoda capitalului investit (definirea unui randament noțional al capitalului). Întocmai în acest sens, Regulamentul Consiliului UE 2022/1854 instituie o contribuție de solidaritate în cotă de minim de 33% aplicată asupra **profiturilor excedentare definite drept cuantumul profiturilor impozabile realizate în 2022/2023 ce depășesc cu mai mult de 20% media profiturilor impozabile realizate în perioada 2018 – 2021** (considerate a fi “randamentul normal” – înregistrat într-o perioadă anterioară neafectată de circumstanțele extraordinare ale anului 2022).

În contextul profiturilor excepționale înregistrate în sectorul energetic în 2022, obligația prevăzută de Regulamentul Consiliului UE 2022/1854 de a introduce în legislația națională contribuția de solidaritate este caracterizată de anumite dimensiuni opționale, după cum urmează:

- Implementarea contribuției de solidaritate asupra *profiturilor excedentare* în forma prevăzută de Regulamentul 2022/1854 nu era obligatorie, **în măsura în care statul membru respectiv a adoptat măsuri naționale echivalente** (și care generează încasări comparabile cu sau mai ridicate decât încasările estimate din contribuția de solidaritate). Deși în România existau deja multiple măsuri ce vizau, spre exemplu, impozitarea *veniturilor suplimentare din producția offshore, sau cele obținute ca urmare a dereglementării prețurilor din sectorul gazelor naturale* (măsuri ce urmăresc captarea unor venituri excedentare și care au generat la nivelul anului 2022 venituri de 3 ori mai ridicate decât contribuția de solidaritate), România a decis introducerea ca atare a **contribuției de solidaritate** care s-a aplicat simultan cu celelalte măsuri ce vizau, de asemenea, în sens general, impozitarea veniturilor / profiturilor „excedentare”. Spre exemplu în Olanda, contribuția de solidaritate este aplicabilă numai pentru anul 2022, întrucât pentru anul 2023 au fost prevăzute creșteri ale impozitelor extractive; în cazul Italiei, contribuția de solidaritate pe modelul prevăzut în Regulamentul 2022/1854 a fost introdusă<sup>10</sup>, însă au fost eliminate măsurile echivalente introduse anterior în legătură cu profiturile excedentare; în Estonia, nu a fost considerată necesară introducerea măsurilor întrucât regimul de impozitare ia deja în calcul evoluțiile prețurilor<sup>11</sup>; în Spania, Polonia și Ungaria contribuția de solidaritate nu a fost introdusă fiind aplicabile alte măsuri de impozitare suplimentară; în Belgia contribuția de solidaritate este datorată numai dacă impozitele suplimentare nu reprezintă 33% din profiturile excedentare, în acest caz fiind datorată diferența iar în Danemarca contribuția de solidaritate poate diminua obligațiile aferente impozitării specifice datorate conform regulilor generale în sectorul upstream.
- Din perspectiva perioadei vizate, urmau să fie vizate profiturile realizate în **exercițiul financiar 2022 și/sau în exercițiul financiar 2023**. În acest sens, România a ales să ia în considerare perioada maximă posibilă prevăzută de Regulamentul 2022/1854, urmând ca contribuția de solidaritate să fie aplicabilă **și în 2022 și în 2023** (deși există numeroase alte state care au decis aplicarea, fie numai pentru 2022 ex: Croația, Franța, Italia, Olanda, Grecia fie

7 IMF Working Paper Fiscal Affairs Department, 2022 International Monetary Fund, “Excess Profit Taxes: Historical Perspective and Contemporary Relevance”, Shafik Hebous, Dinar Prihardini, and Nate Vernon.

8 Câștigurile ce depășesc costul de oportunitate al investiției.

9 Nicolay, K, Spix, J., Steinbrenner, D., and Woelfing, N., 2023, The effectiveness and distributional consequences of excess profit taxes or windfall taxes in light of the Commission’s recommendation to Member States, publication for the Subcommittee on tax matters, Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies, European Parliament, Luxembourg.

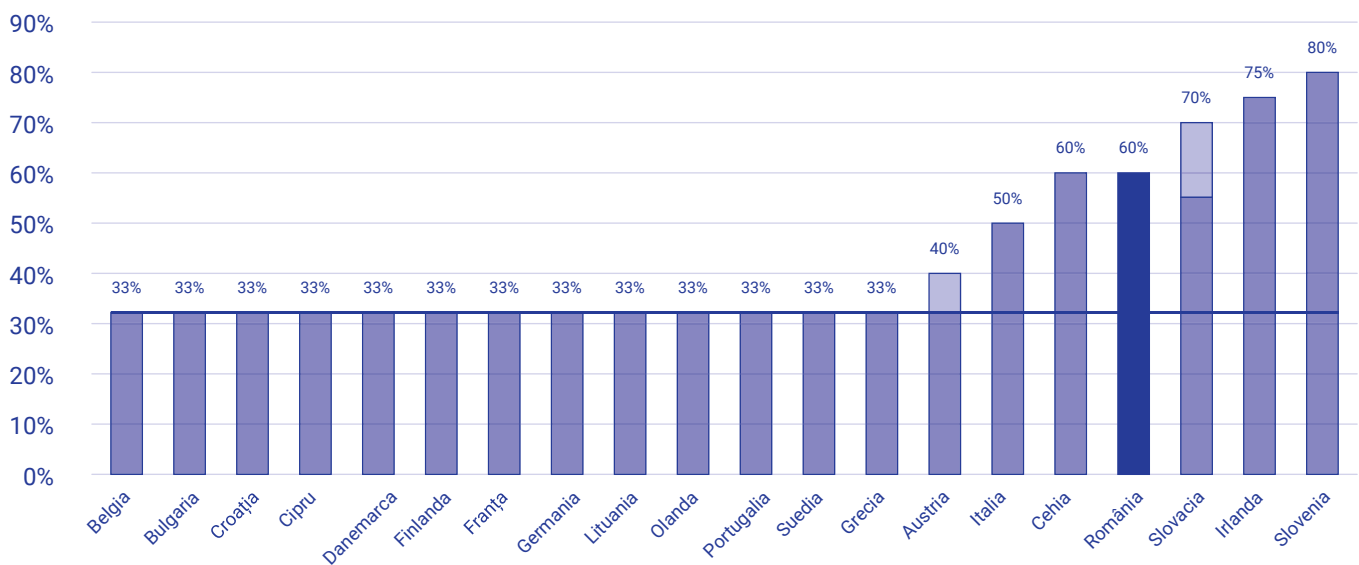
10 <https://blog.pwc-tls.it/en/2023/01/17/the-temporary-solidarity-contributions-on-the-energy-sector-overview-on-the-new-law-measures-introduced-by-the-2023-italian-budget-law/>

11 <https://news.err.ee/1608735418/eu-profit-tax-will-not-apply-to-estonian-shale-oil-producers>

numai pentru 2023, ex: Danemarca, Finlanda, Lituania, Suedia, Cehia)<sup>12</sup>.

- Cota aferentă contribuției de solidaritate era de minimum 33% (aplicată asupra profiturilor ce depășesc cu 20% media profiturilor din perioada 2018-2021), urmând ca Statele Membre să decidă asupra cotei efective. **România, cu cota de 60% aplică a patra cea mai ridicată cotă de impozitare din UE (totuși, Slovenia deși are o cotă legiferată de 80%, are producție upstream a țițeiului și gazelor naturale aproape inexistentă, iar Slovacia, cu o cotă de 75%, are o producție imaterială, de circa 3% de producția de țiței / gaze naturale a României și înregistrează altminteri o rată de impozitare specifică redusă conform analizei realizate), respectiv a doua cea mai ridicată cotă de impozitare dintre țările UE** cu activitate reală, materială în sectorul upstream al țițeiului și gazelor naturale (la același nivel cu cota aplicată în Cehia), fiind depășită numai de Irlanda, care a aplicat o cotă de 75% (dar care altminteri, are o rată de impozitare specifică sectorului upstream foarte scăzută conform analizei realizate), marea majoritate a celorlalte state membre aplicând cota minimă de 33%<sup>13</sup>:

### Cota contribuției de solidaritate - UE



\*În cazul Austriei, este aplicabilă o cotă de 40% în lipsa unor investiții în tranziția la energia regenerabilă iar în cazul Slovaciei cota de 55% a fost aplicabilă pentru anul 2022, respectiv cota de 70% pentru anul 2023;

- Conform par. (55) din preambulul Regulamentului UE 2022/1854, era prevăzută **posibilitatea ca Statele Membre să considere contribuția de solidaritate drept deductibilă sau nedeductibilă la calculul impozitului pe profit** – România a optat pentru varianta nedeductibilității cheltuielii, deși este o cheltuială în scopul activității economice.

Se reține că celelalte state precum Estonia, Ungaria, Letonia, Malta, Polonia, Spania, fie au aplicat un sistem alternativ de impozitare față de cel prevăzut în Regulamentul 2022/1854 (ex: Spania a implementat un impozit de 1,2% din cifra de afaceri), fie nu au implementat contribuția de solidaritate.

Deși contribuția de solidaritate a fost criticată prin prisma faptului că **a fost implementată cu caracter retroactiv** (aspect care, în teorie, nu ar trebui să afecteze deciziile de investiție deja efectuate), și prin prisma faptului că rezultă într-o evidentă impozitare dublă a profiturilor excedentare (aceleași profituri fiind supuse impozitului pe profit cât și contribuției de solidaritate), aceste critici sunt atribuibile în principal legiuitorilor la nivelul UE.

Totuși, în contextul opțiunilor ample în ceea ce privește implementarea Regulamentului UE 2022/1854, se observă faptul că **România a avut o implementare extrem de agresivă**, urmărind stabilirea unui nivel cât mai ridicat al contribuției de solidaritate:

<sup>12</sup> Nicolay, K, Spix, J., Steinbrenner, D., and Woelfing, N., 2023, "The effectiveness and distributional consequences of excess profit taxes or windfall taxes in light of the Commission's recommendation to Member States", publication for the Subcommittee on tax matters, Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies, European Parliament, Luxembourg.

<sup>13</sup> Nicolay, K, Spix, J., Steinbrenner, D., and Woelfing, N., 2023, "The effectiveness and distributional consequences of excess profit taxes or windfall taxes in light of the Commission's recommendation to Member States", publication for the Subcommittee on tax matters, Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies, European Parliament, Luxembourg – cu actualizarea informațiilor referitoare la contribuția de solidaritate pentru a include modificări ulterioare centralizării.

- Cota de solidaritate este cu mult peste minimul prevăzut de Regulamentul UE 2022/1854, fiind a patra cea mai ridicată cotă legiferată la nivelul UE (Slovenia și Slovacia având cote mai ridicate însă în contextul unor producții upstream fie aproape inexistente - Slovenia, fie foarte reduse - Slovacia, și pe fondul unei impozitări specifice oricum reduse) însă, **mai relevant, a doua cea mai ridicată cotă dintre țările cu reală activitate în acest sector**, depășită numai de cota de 75% aplicată în Irlanda (jurisdicție în care însă impozitarea specifică sectorului upstream al țițeiului și gazelor naturale era altminteri foarte redusă);
- Perioada de aplicare este maximă, fiind cuprinse în sfera de aplicare profiturile excedentare aferente anilor 2022 cât și 2023;
- România a implementat contribuția de solidaritate *deși avea măsuri care puteau fi considerate echivalente (și care au generat în 2022 un nivel de impozitare de 3 ori mai ridicat decât în cazul contribuției de solidaritate), care i-ar fi permis să nu aplice această contribuție, aplicând în mod cumulativ aceste măsuri existente alături de contribuția de solidaritate;*
- Alte state membre au avut o abordare mai rezonabilă, introducând contribuția de solidaritate după expirarea măsurilor proprii echivalente, în locul măsurilor anterioare existente, sau neaplicând contribuția de solidaritate acolo unde existau deja măsuri naționale echivalente.
- Prin subita introducere a contribuției de 350 lei / tonă de țiței rafinat (retroactiv, la data de 15.05.2023, pentru 2022, cu doar aproximativ 40 de zile înainte ca această contribuție să devină exigibilă pentru plătitorii contribuției – 25.06.2023), România a decis modificarea notabilă a sferei de aplicare, față de cea prevăzută de Regulamentul UE 2022/1854;
- În realitate, această extindere a sferei de aplicare a contribuției a fost realizată pentru a include în sfera de cuprindere entități importante pentru industria țițeiului și gazelor naturale din România dar care altminteri nu ar fi fost supuse contribuției, datorită neîndeplinirii condiției prevăzute de Regulamentul UE 2022/1854 referitoare la realizarea a minim 75% din cifra de afaceri din activități în sectoarele țițeiului, gazelor naturale, cărbunelui și rafinărilor.

## 6. Introducerea impozitului suplimentar pentru persoanele juridice care desfășoară activități în sectoarele petrol și gaze naturale

Printre măsurile adoptate prin pachetul de măsuri fiscale prevăzut de Legea nr. 296 / 2023, având ca obiectiv reducerea deficitului bugetar, se numără și introducerea *impozitului suplimentar pentru persoanele juridice care desfășoară activități în sectoarele petrol și gaze naturale*. Această măsură nu era inclusă în varianta inițială a proiectului legislativ, fiind adăugată ulterior, prin urmare nu are motivare expresă în expunerea de motive. Pe de altă parte, nici impozitul suplimentar aplicabil instituțiilor de credit (similar celui aplicabil entităților ce desfășoară activitate în domeniul petrol și gaze naturale) nu are o motivare expresă, lăsându-ne să înțelegem că **aceste măsuri sunt pur și simplu motivate de deficitul bugetar și au ca obiectiv acoperirea deficitului bugetar**.

Perioada de aplicare a impozitului suplimentar este **1 ianuarie 2024 – 31 decembrie 2025**, succedând astfel perioada de aplicare a contribuției de solidaritate prevăzute de OUG nr. 186/2022 (2022 – 2023). Chiar dacă durata de aplicare temporară a contribuției de solidaritate determinată conform Regulamentului UE 2022 / 1854 (care stă la baza OUG nr. 186/2022 prin care s-a introdus contribuția de solidaritate în legislația națională) putea reprezenta un impediment în prelungirea aplicării ca atare a contribuției de solidaritate, aceasta și-a găsit totuși un succesori sub forma **impozitului suplimentar pentru persoanele juridice care desfășoară activități în sectoarele petrol și gaze naturale**.

Acest nou impozit exceptează persoanele juridice ce desfășoară activități în sectoarele petrol și gaze naturale de la noua regulă generală privind impozitul minim introdusă prin același pachet de măsuri, însă se reține că regula generală privind impozitul minim în fapt, doar stabilește un nivel minim al impozitului pe profit, pe când impozitul în discuție este, în realitate, așa cum sugerează numele, un impozit ce se aplică suplimentar impozitului pe profit datorat (așteptarea fiind că va mări în orice caz sarcina fiscală, fiind datorat chiar și (i) atunci când contribuabilul înregistrează, spre exemplu, o pierdere fiscală, dar și (ii) atunci când impozit pe profit este datorat și depășește deja nivelul impozitului suplimentar).

Este de așteptat ca acest impozit să aibă un efect important asupra activității upstream a țițeiului și gazelor naturale din România în perioada 2024 - 2025.

Se observă că introducerea acestui nou impozit este de măsură să intre în conflict cu prevederile de stabilitate (din legislație / acorduri), precum cele prevăzute la art. 19 din Legea offshore 256 / 2018, care prevedea aplicarea „regimului de redevențe și regimului fiscal specific existent la 1 ianuarie 2023” titularilor de acorduri petroliere referitoare la perimetre petroliere offshore / onshore de mare adâncime în curs de executare.

## 7. Majorarea cotelor de redevență petrolieră

Prin **OUG nr. 91/27.10.2023** privind unele măsuri referitoare la exercitarea dreptului de proprietate publică și privată a statului, precum și la administrarea eficientă a proprietăților statului, precum și pentru modificarea și completarea unor acte normative, au fost majorate semnificativ începând cu 27.10.2023 cotele de redevență petrolieră aplicabile, după cum urmează:

- În cazul **țițeiului**, cotele de redevență anterior stabilite între **3,5% - 13,5%** (aplicabile în continuare acordurilor petroliere încheiate anterior 27.10.2023) au fost majorate la **4,5% - 16%**;
- În cazul **gazelor naturale**, cotele de redevență anterior stabilite între **3,5% - 13%** (aplicabile în continuare acordurilor petroliere încheiate anterior 27.10.2023) au fost majorate la **4,5% - 15%**;
- Cota aferentă veniturilor din operațiuni de transport / tranzit prin sistemele naționale de transport al petrolului, a fost majorată **de la 10% la 11,5%**, iar cota aferentă venitului brut realizat din operațiunile de înmagazinare subterană a gazelor naturale **de la 3% la 3,5%**;

Conform motivării din partea introductivă a OUG nr. 91/2023, modificările au fost aduse urmărind ca obiectiv general acoperirea deficitului bugetar / sustenabilitatea financiară a României, însă și un obiectiv specific ca **„prin redevențele încasate la valori cât mai apropiate de valorile practicate pe piața liberă să se asigure venituri suplimentare la bugetul de stat”**.

Astfel, există o aparentă necorelare între motivarea modificărilor și implementarea efectivă a modificărilor, întrucât, indiferent de cota aplicată, **redevențele sunt deja determinate prin raportare la valori practicate pe piața liberă dat fiind că prețurile de referință utilizate pentru a stabili valoarea producției la care se aplică cota de redevență**, sunt stabilite prin raportare la cotația Brent (în cazul țițeiului), respectiv cotația de pe hub-ul CEGH (în cazul gazelor naturale). Mai mult, având în vedere criticile anterioare cu privire la caracterul nereprezentativ al prețurilor de referință utilizate pentru calculul redevențelor din perspectiva producătorilor locali, având în vedere evoluția prețurilor de referință din perioada 2021-2022 (acestea fiind supraevaluate față de prețurile real obținute de producătorii locali pe piața liberă) se constată că **redevențele deja au fost stabilite prin raportare la valori chiar supraevaluate față de cele practicate pe piața liberă cu adevărat relevantă în acest caz (cea din România)**, iar prin majorarea cotelor de redevență aplicabile **nu se procedează decât la exacerbarea discrepanțelor generate de utilizarea unor prețuri de referință supraevaluate** (și la impozitarea și mai ridicată a unor venituri nerealizate, atunci când prețul de referință îl depășește pe cel efectiv realizat). Așa cum rezultă din analiza comparativă realizată la nivel european, **sistemul de impozitare din România, privind la nivel cumulativ, în perioada 2021 și 2022 (în care au fost aplicabile cotele de redevență anterioare, reduse), a rezultat în cea mai mare rată de impozitare efectivă specifică sectorului upstream al țițeiului și gazelor naturale dintre țările europene analizate.**

Astfel, majorarea cotelor de redevență aplicate valorii producției (la rândul ei, determinată înmulțind cantitatea produsă cu prețul de referință) **nu conduce nicidecum la „încasarea unor redevențe la valori cât mai apropiate de valorile practicate pe piața liberă”** ci doar la majorarea veniturilor bugetare, efectul așteptat fiind de a mări chiar mai mult diferența între rata de impozitare efectivă din România (deja cea mai ridicată la nivelul anilor 2021 și 2022) și ratele de impozitare efectivă din celelalte state europene analizate.

**În varianta inițială a proiectului de act normativ publicat în data de 03.10.2023<sup>14</sup> pe site-urile Ministerului Finanțelor Publice și Guvernului României**, propunerea de modificare era formulată **în sensul actualizării redevențelor petroliere cu rata inflației** (notă: o propunere lipsită de coerență economică și nefezabilă din perspectivă metodologică întrucât baza de calcul reflectă deja efectele inflației, valoarea producției la care se aplică cota de redevență se determină înmulțind cantitatea produsă cu prețurile de referință, acestea din urmă fiind stabilite / actualizate periodic prin raportare la cotații internaționale de piață, reflectând deja efectele inflației care măsoară întocmai evoluția prețurilor în timp, iar niciunul dintre elementele de calcul al redevenței nu este ajustabil cu rata inflației) în varianta finală a OUG 91 / 2023 se observă **(i) cum obiectivul creșterii redevențelor a fost îndeplinit prin ajustarea directă a cotelor de redevență și (ii) cum creșterea relativă a cotelor o depășește pe cea a ratei inflației curente<sup>15</sup>:**

- Cota minimă de 3,5% (aplicabilă anterior atât pentru țiței cât și pentru gazele naturale) a crescut la 4,5%, o creștere procentuală de **28,57%**;
- Cota maximă de 13,5% (aplicabilă anterior în cazul țițeiului) a crescut la 16%, o creștere de **18,5%**;
- Cota maximă de 13% (aplicabilă anterior în cazul gazelor naturale) a crescut la 15%, o creștere de **15,38%**;

14 [https://mfinante.gov.ro/static/10/Mfp/transparenta/proiectOUGmasuribunuri\\_03102023.pdf](https://mfinante.gov.ro/static/10/Mfp/transparenta/proiectOUGmasuribunuri_03102023.pdf) ;  
[https://mfinante.gov.ro/static/10/Mfp/transparenta/NFproiectOUGmasuribunuri\\_03102023.pdf](https://mfinante.gov.ro/static/10/Mfp/transparenta/NFproiectOUGmasuribunuri_03102023.pdf)

15 La data redactării studiului, valoarea actuală a indicelui prețurilor de consum era de 8,07% (oct 2023 / oct 2022), iar rata anuală a inflației pentru 2022 a atins un maxim de 16,37% în luna decembrie 2022.

Din această evoluție a actului normativ de-a lungul procesului legislativ reiese că actualizarea cu rata inflației nu avea neapărat obiectivul de a actualiza impozitarea în linie cu valorile practicate pe piața liberă sau în linie cu evoluția prețurilor (o modificare principială), ci pur și simplu era un mecanism avut în vedere pentru a majora veniturile bugetare.

De asemenea, se reține că o asemenea majorare a cotelor de redevență este de măsură a fi contradictorie clauzelor de stabilitate din legislație / acordurile petroliere, precum clauza de stabilitate prevăzută la art. 19 din Legea offshore 256 / 2018, conform căreia: „*Titularilor de acorduri petroliere referitoare la perimetre petroliere offshore și/sau onshore de adâncime aflate în curs de executare li se aplică, pe toată perioada derulării acestora, regimul de redevențe și regimul fiscal specific aplicabil activităților de explorare, dezvoltare, exploatare și abandonare existente la data de 1 ianuarie 2023.*”. Astfel, acolo unde sunt aplicabile prevederi de stabilitate, cotele de redevență majorate sunt aplicabile acordurilor petroliere viitoare – totuși lipsa unor precizări exprese cu privire la interacțiunea cu prevederile de stabilitate nu poate decât să contribuie la incertitudine cu privire la abordarea real adoptată de autoritățile statului în acest sens / potențiale litigii.

Prin varianta inițială a proiectului de act normativ, indexarea cu rata inflației a redevențelor urma să se realizeze *dacă nu era prevăzut altfel prin acordurile de concesiune încheiate potrivit legii* – proiectul normativ instituind simultan „*obligația de negociere*” pentru modificarea acordurilor de concesiune prin acordul părților (în vederea implementării aceluia de ziderat al actualizării cu rata inflației) – semn că **impactul clauzelor de stabilitate fusese avut în vedere, spre deosebire de varianta finală a actului normativ, care nu conține nicio mențiune în acest sens.**

În acest context în care din varianta finală a actului normativ au fost eliminate dispozițiile referitoare la interacțiunea cu clauzele de stabilitate, rămâne de văzut **dacă efectul prevederilor de stabilitate a fost avut în vedere atunci când s-a evaluat capacitatea acestui act normativ de a genera venituri suplimentare la bugetul de stat.**

## **8. Alte modificări notabile ale ultimilor 10 ani cu impact semnificativ în impozitarea sectorului upstream al țiteiului și gazelor naturale:**

### **• Impozitul pe construcții**

**În perioada 01.01.2014 – 31.12.2016 a fost aplicabil impozitul pe construcții, în cotă de 1,5% (2013 – 2015) respectiv 1% (2016) aplicat asupra valorii construcțiilor, altele decât clădirile supuse impozitului pe clădiri.** Chiar dacă impozitul pe construcții a avut o aplicare generală, acesta a avut un impact semnificativ (disproporționat) asupra sectorului upstream al țiteiului și gazelor naturale (explorare și producție), dat fiind că activitatea implică existența unor active specifice, supuse impozitării.

### **• Modificarea Instrucțiunilor tehnice privind activitatea titularilor de acorduri petroliere**

Până în 31.07.2019, *Instrucțiunile tehnice privind activitatea titularilor de acorduri petroliere* prevedeau, **(contrar Normelor metodologice pentru aplicarea Legii petrolului nr. 238/2004) că redevența petrolieră (țitei și gaze naturale) se calculează prin luarea în considerare a maximumului dintre prețul realizat și prețurile de referință stabilite și comunicate lunar de ANRM.**

Prin *Instrucțiunile tehnice privind activitatea titularilor de acorduri petroliere din 23.07.2019 (în vigoare din 01.08.2019)* a fost eliminată această regulă, calculul redevenței urmând a se efectua prin raportare la prețul de referință în conformitate cu Normele metodologice pentru aplicarea Legii petrolului nr. 238/2004 și cu prevederile acordurilor petroliere individuale.

Deși prin această modificare se elimină o inconsecvență tehnică între legislația specifică ANRM și legislația aprobată prin Hotărâre a Guvernului (inconsecvență acceptată ca atare de contribuabili, deși conducea la o situație în care statul beneficia inclusiv în situația prețurilor realizate peste prețul de referință, dar fără ca contribuabilii să beneficieze de o redevență proporțional mai redusă în situația alternativă a realizării de prețuri sub cel de referință), în continuare considerăm că prețul de referință, cel puțin în cazul gazelor naturale, este nereprezentativ pentru valoarea producției realizate în România.

### **• Contribuția de 2% din cifra de afaceri realizată de operatorii din activitățile ce fac obiectul ANRE (2019)**

Operatorii din domeniul upstream al gazelor naturale din România desfășoară activități a căror finalitate este *furnizarea* de gaze naturale, activitate care intra în sfera de aplicare a contribuției de 2% din cifra de afaceri datorată pentru anul 2019 (o contribuție disproporționată având în vedere obiectivele finanțate – acestea fiind anterior suficient finanțate și cu un nivel mult mai redus al contribuției). În cazul producătorilor, contribuția a fost determinată luând în calcul cifra de afaceri din *furnizare*, din care se exclud doar redevențele (într-un mod discriminatoriu comparativ cu situația furnizorilor care nu au calitatea de producători, care au dedus din baza de calcul costul de achiziție al gazului natural).



- **Măsuri privind obligativitatea de a vinde cantități de gaze naturale din activitatea de producție internă la preț reglementat**

Prin OUG 114/2018 și OUG 27/2022 au fost introduse obligații producătorilor de gaze naturale privind valorificarea cantităților de gaze naturale la un preț reglementat / plafonat, 68 lei/MWh pentru perioada 01.05.2019 – 30.06.2020 și 150 lei/MWh pentru perioada 01.04.2022 – 31.03.2025 către furnizorii clienților casnici și ai producătorilor de energie termică, pentru cantitatea de gaze naturale utilizată la producerea de energie termică în centralele de cogenerare și în centralele termice destinată consumului populației;

Suplimentar, precizăm că **producătorii ce au și calitatea de furnizori** de gaze naturale sunt supuși simultan unor obligații legate de prețul final facturat către clienți, acesta fiind limitat conform OUG 27/2022 pentru perioada 01.04.2022- 31.03.2025 la maximum **310 lei/MWh** în relație cu clienții casnici respectiv maximum 370 lei/MWh în cazul clienților non-casnici, **alături de alte obligații legate de modul de stabilire a prețului de vânzare**, măsuri care limitează semnificativ capacitatea de a stabili prețuri la niveluri reale ce rezultă din interacțiunea dintre cerere și ofertă de pe piață și astfel afectează semnificativ producătorii ce au în același timp calitatea de furnizori de gaze naturale.

Măsurile de stabilire a prețurilor acționează în sensul reversării tendinței de liberalizare, denaturând sistemul de stimulente economice pentru producători și pentru consumatori, stimulente ce asigură, într-o funcționare corectă, identificarea soluției cu randament maxim. În cazul cantităților vizate de OUG 27/2022, au fost introduse ajustări corelative în calculul *redevenței, impozitului pe veniturile suplimentare (onshore și offshore)* o evoluție bine-venită în contextul în care, în cazul cantităților vizate de OUG 114/2018, s-a observat doar o ajustare (întârziată) din perspectiva calculului *redevenței*, fără a exista o excludere de la *calculul impozitului pe veniturile suplimentare (onshore și offshore)*.

## IV. Efectele concrete ale sistemului de impozitare specific sectorului upstream al țiteiului și gazelor naturale

### 1. Analiza cantitativă, evoluția impozitării specifice la nivel național

Întrucât nu am identificat informații specifice publicate de către instituțiile statului care să permită analiza izolată a impozitării în sectorul upstream al țiteiului și gazelor naturale și dat fiind faptul că **(i) împreună, OMV Petrom S.A. și ROMGAZ S.A.** contribuie la realizarea a peste **91,1%**<sup>16</sup> din producția de gaze naturale la nivel național în anul 2022 iar **(ii) OMV Petrom S.A.** realizează aproximativ **95,4%** din producția internă de țitei<sup>17</sup>; apreciem că **o analiză la nivelul acestor doi principali jucători este reprezentativă pentru întreg sectorul upstream al țiteiului și gazelor naturale din România în vederea evaluării evoluției și efectelor sistemului de impozitare.**

Impozitare specifică sectorului upstream al țiteiului și gazelor naturale din România (Romgaz + OMV Petrom)	2020		2021		2022	
	mil. RON	mil. RON	evoluție 2020	mil. RON	evoluție 2021	evoluție 2020
Total venituri sector E&P	9.104	13.781	+51%	27.595	+100%	+203%
Redevențe	716	1.640	+129%	3.720	+127%	+420%
Impozitare suplimentară*	745	2.342	+214%	8.184	+249%	+999%
Contribuția de solidaritate				2.488		
<b>Total impozitare specifică (Redevențe + Impozitare suplimentară)</b>	<b>1.461</b>	<b>3.982</b>	<b>+173%</b>	<b>11.904</b>	<b>+199%</b>	<b>+715%</b>
<b>Total impozitare specifică (Redevențe + Impozitare suplimentară + Contribuția de solidaritate)</b>				<b>14.391</b>	<b>+261%</b>	<b>+885%</b>
Rata efectivă de impozitare specifică raportată la venituri	%	%	evoluție N-1	%	evoluție N-1	
<b>Redevențe + Impozitare suplimentară</b>	<b>16,0%</b>	<b>28,9%</b>	<b>+12,9 pp</b>	<b>43,1%</b>	<b>+14,2 pp</b>	<b>+27,1 pp</b>
<b>Redevențe + Impozitare suplimentară + Contribuția de solidaritate</b>				<b>52,2%</b>	<b>+23,3 pp</b>	<b>+36,2 pp</b>

\*Impozitarea suplimentară constituită din (i) Impozit pe veniturile suplimentare producție gaze naturale (OG 7/2013), (ii) Impozit pe veniturile suplimentare producție gaze offshore și onshore de mare adâncime (Lege 256/2018), (iii) Impozit venituri exploatarea resurselor naturale, altele decât gazele naturale (OG 6/2013)

În 2022, totalul impozitelor suplimentare și redevențelor aferente sectorului upstream al țiteiului și gazelor naturale a crescut semnificativ:

- cu **199%** față de totalul impozitelor aferente anului **2021** (fără a lua în calcul efectul contribuției de solidaritate) sau cu **261%** față de totalul impozitelor aferente anului **2021**, dacă luăm în calcul efectul contribuției de solidaritate datorate pentru 2022<sup>18</sup>.
- cu **715%** față de totalul impozitelor aferente anului **2020** (fără a lua în calcul efectul contribuției de solidaritate) sau cu **885%** față de totalul impozitelor aferente anului **2020**, dacă luăm în calcul efectul contribuției de solidaritate datorate pentru 2022.

16 Raport ANRE monitorizare piață de gaze naturale – luna decembrie 2022.

17 Conform statisticilor INS, producția de țitei a anului 2022 a fost de 3,05 mil tep, iar conform raportului anual al OMV Petrom pentru anul 2022, producția de țitei realizată în România a fost de 2,91 mil tone.

18 Includerea contribuției de solidaritate ridică mai multe probleme de măsurare, întrucât:

- Contribuția de solidaritate include în sfera de aplicare inclusiv operatorii care desfășoară activități de rafinare a petrolului, deci nu este exclusiv un impozit aferent sectorului upstream; Deși contribuția de solidaritate vizează, în principiu, și activitatea de rafinare petrol, în conformitate cu varianta finală a OUG 186 / 2022, prin excepție de la regulile generale de calcul al contribuției de solidaritate, entitățile care desfășoară atât activități de extracție a țiteiului cât și de rafinare a țiteiului datorează o contribuție de solidaritate forfetară de 350 lei / tonă țitei procesat în activitatea de rafinare – prin urmare, în măsura în care contribuția de solidaritate este calculată în baza regulii excepționale, aceasta este atribuibilă inclusiv sectorului upstream, întrucât chiar dacă este stabilită prin raportare la volumul rafinat, este datorată numai de entitățile care desfășoară simultan și activități extractive.

- Contribuția se aplică asupra profiturilor impozabile excedentare ale entităților vizate, deci nu reprezintă neapărat un impozit aplicabil exclusiv veniturilor / profiturilor din sectorul upstream (deși poate fi atribuit activității upstream);

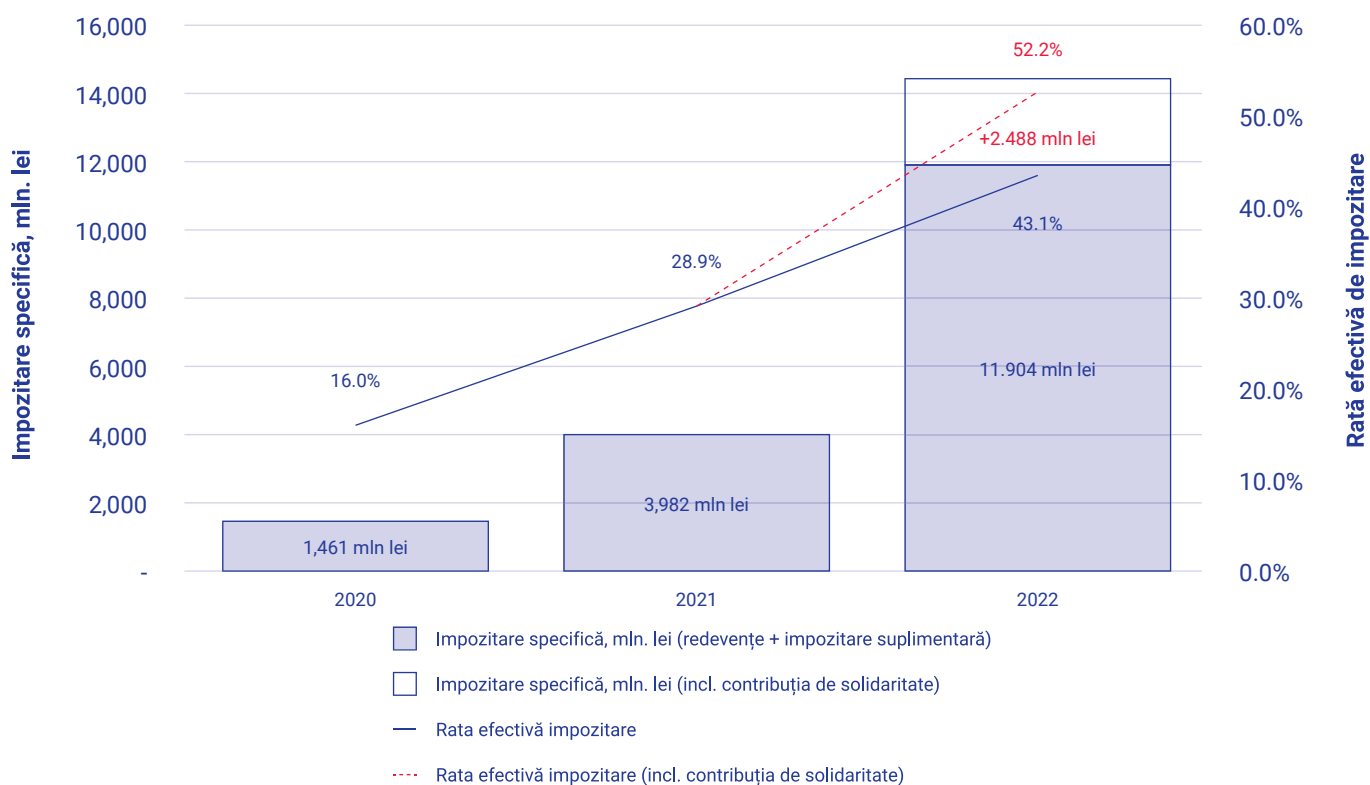
- Contribuția are caracter temporar iar implementarea contribuției de solidaritate are anumite caracteristici opționale, nefiind vorba despre o implementare strict echivalentă în toate statele membre UE.

Din aceste motive, am considerat că, acolo unde este posibil, efectele contribuției de solidaritate trebuie prezentate și analizate separat.

Astfel, așa cum este de așteptat, având în vedere modul de percepere și calcul al impozitelor și taxelor specifice sectorului upstream al țițeiului și gazelor naturale, se observă că acestea **înregistrează o evoluție disproporționată față de veniturile efectiv înregistrate din această activitate.**

O dimensiune foarte relevantă a analizei o reprezintă sarcina fiscală resimțită de producătorii upstream din sectorul țițeiului și gazelor naturale, ce poate fi măsurată împărțind impozitarea specifică activității la veniturile totale din producția upstream.

### Evoluția impozitării specifice, valori absolute și rată efectivă impozitare perioada 2020 - 2022



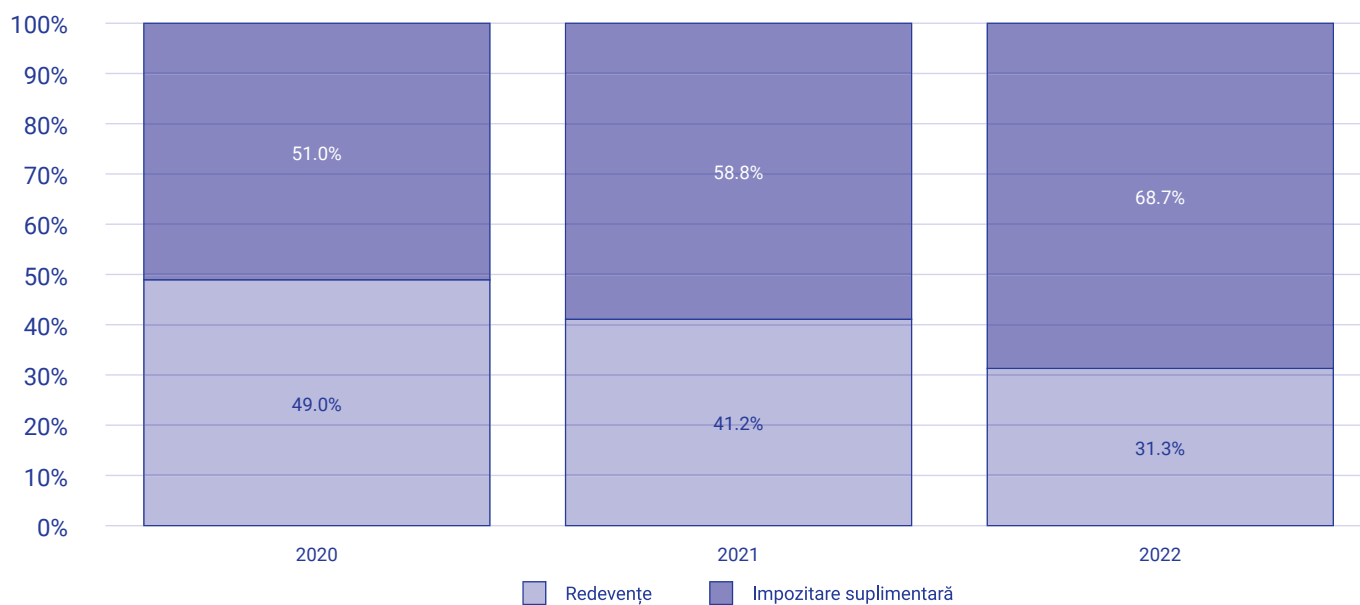
Evoluții în sectorul upstream al petrolului (2022 față de 2020) - informații la nivelul OMV Petrom și Romgaz - (>91% din producția de gaze naturale și >95% din producția de țiței la nivel național)			
Impozite specifice	+12.931 mil. lei	+885%	
Venituri producție	+18.491 mil. lei	+203%	
Producție gaze	-0,34 mld mc	-3,9%	
Producție țiței	-4,91 m bbl	-18,1%	

În cazul României, rata de impozitare efectivă specifică a înregistrat o creștere semnificativă, **de la 16,04% din venituri în 2020, la 28,9% din venituri în 2021, la 43,1% din venituri în 2022** (sau **52,2%** având în vedere și contribuția de solidaritate).

### Detaliere impozitare specifică 2020 - 2022 (incl. contribuția de solidaritate)



### Detalierea proporțiilor surselor impozității specifice (excl. contribuția de solidaritate)



Creșterea **ratei efective de impozitare** (prin raportare la veniturile din sectorul upstream) în perioada analizată se datorează, în principal **(i) aplicării unor cote de impozitare suplimentară mai ridicate în cazul prețurilor de vânzare mai ridicate** (i.e. prin modul de calcul, în cazul impozitelor pe veniturile suplimentare, se aplică cotele de impozitare mai ridicate asupra unei proporții mai ridicate din totalul veniturilor), **(ii) creșterii prețurilor de referință prin raportare la care se determină redevențele** (i.e. mai mult decât creșterea prețurilor efectiv realizate), și **(iii) introducerii contribuției de solidaritate temporare începând cu anul 2022**.

De asemenea, în perioada 2020 – 2022 se observă creșterea remarcabilă a impozitelor specifice sectorului upstream al țițeiului și gazelor naturale, cu **+886%**, disproporționată comparativ cu creșterea veniturilor din producția upstream cu **+203%**.

Având în vedere că, în această perioadă, volumul producției țițeiului și gazelor naturale la nivelul celor două entități a înregistrat o scădere de **18%** în cazul țițeiului și de **4%** în cazul gazelor naturale<sup>19</sup> (veniturile din producție fiind astfel atribuibile mai degrabă creșterilor prețurilor aferente țițeiului / gazelor naturale și nu unei eventuale creșteri a producției) **se observă că sistemul de impozitare din România aferent sectorului upstream a captat marea majoritate (70%) a surplusului din venituri realizate în anul 2022 comparativ cu anul 2020**. Dacă luăm în considerare și creșterea înregistrată în ceea ce privește **impozitul pe profit corespunzător veniturilor / profiturilor din activitatea upstream al principalilor doi producători analizați, procentul ar fi chiar mai mare, ajungând să fie captat aproximativ 75% din surplusul de venituri din producția upstream realizat în anul 2022 comparativ cu anul 2020**.

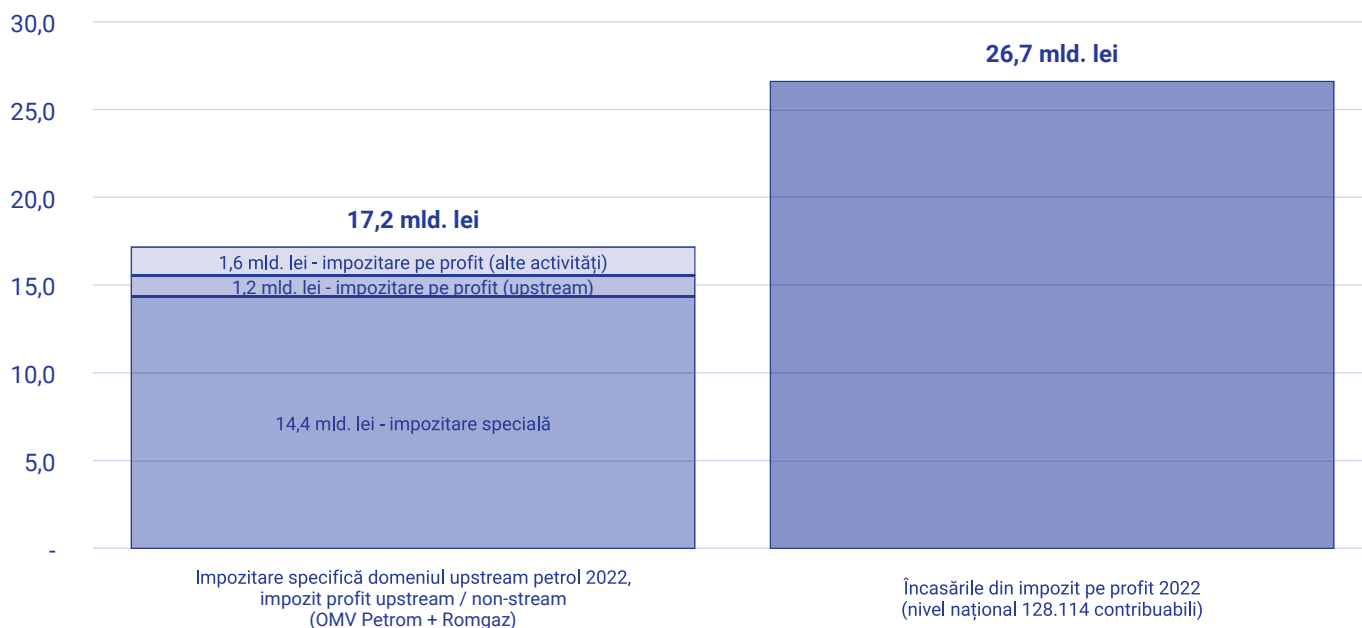
Urmărind evoluția impozitării specifice în perioada 2020 – 2022, pe categorii de impozitare:

- Se observă că majoritatea creșterii absolute se datorează creșterii **impozitării suplimentare, care a cunoscut o creștere de 11 ori în anul 2022 față de anul 2020**, în timp ce **redevențele au crescut de 5,2 ori în anul 2022 față de anul 2020** (în ciuda unui declin al producției la nivelul cumulată OMV Petrom și Romgaz și unei creșteri a veniturilor din producție cu doar **+203%**) **în contextul creșterii semnificative a prețurilor la gazele naturale;**
- Astfel, se observă faptul că impozitarea suplimentară a înregistrat o creștere semnificativ mai accelerată decât în cazul redevențelor, **acest aspect datorându-se, în principal, mecanismului de impozitare progresivă (cu cote progresive în funcție de prețurile realizate) și, implicit, aplicării cotelor maxime de 80% prevăzute de OG 7 / 2013 și de 70% prevăzute de Legea 256 / 2018 asupra unei proporții mai mari din totalul veniturilor realizate**.
- Creșterea accelerată a **ratei efective de impozitare** (o creștere disproporționată a impozitării raportată la evoluția veniturilor realizate) nu este atribuibilă **impozitului pe veniturile din exploatarea resurselor naturale**, altele decât gazele naturale, întrucât mecanismul de calcul simplu (0,5% asupra veniturilor din valorificare) în principiu nu conduce la o evoluție semnificativ discrepantă față de evoluția veniturilor (deși pot exista variații în ipoteza calculului impozitului pentru **resursele naturale utilizate ca materii prime pentru obținerea altor produse** – caz în care intervin prețuri de referință). Similar, creșterea accelerată a ratei efective de impozitare specifică nu este atribuibilă într-o proporție atât de mare redevențelor – întrucât și acestea au un mecanism de calcul simplu / liniar (cote de la 3,5 – 13/13,5% în perioada analizată) – deși în acest caz o creștere mai rapidă decât a impozitării poate fi atribuibilă (i) fie aplicării unor cote superioare de redevență asupra unei proporții mai mari din producție (în măsura în care o pondere mai mare din producție se realizează în zăcămintele cele mai productive, impozitate cu cotele mai ridicate – însă scenariul unei schimbări radicale a tipurilor de zăcămintele utilizate într-o perioadă atât de scurtă de timp este improbabil) fie (ii) **utilizării unor prețuri de referință care au crescut disproporționat față de veniturile realizate de producători**.
- Prin urmare, creșterea accelerată, disproporționată a impozitării specifice și a ratei efective de impozitare se datorează în principal **impozitării suplimentare aferente gazelor naturale** (i.e. **impozitul pe veniturile suplimentare din dereglementarea prețurilor din sectorul gazelor naturale și impozitul pe veniturile offshore / onshore de mare adâncime**) – **al cărei mecanism de calcul rezultă în rate efective de impozitare în creștere pe măsura creșterii prețurilor – ajungând până la cote maxime extrem de ridicate, de 80% (conform OG 7 / 2013), respectiv 70% (conform Legii 256 / 2018), care se aplică unei proporții mai mari din veniturile realizate, pe măsura creșterii prețurilor** (iar, pentru context, veniturile totale din producția upstream sunt, estimativ, la nivelul anului 2022, alcătuite 70% din producția de gaze naturale și 30% din producția de țiței);
- **Contribuția de solidaritate introdusă cu caracter temporar pentru perioada 2022 – 2023, a adus în 2022 venituri bugetului de stat de 2,49 miliarde lei, mai ridicate cu 70% decât toată impozitarea specifică aferentă anului 2020;**

19 La nivel național în perioada 2020 – 2022, producția de țiței a înregistrat un declin de 9,8% iar producția de gaze naturale o creștere de 1,8%, pe fondul creșterii producției din perimetrele offshore.

- Ca o comparație la nivel de categorii majore de impozitare, **totalul impozitării specifice sectorului upstream al țițeiului și gazelor naturale (aprox. 14,4 mld lei datorati doar de doi contribuabili OMV Petrom și Romgaz) în 2022 a ajuns la nivelul de aproximativ 54% din toate încasările din impozit pe profit ale României (aprox. 26,66 mld lei generați de 128.114 contribuabili plătitori de impozit pe profit<sup>20</sup>) conform execuției bugetului general consolidat la 31.12.2022.**

### Comparație valori absolute impozitare specifică domeniul upstream, impozit pe profit upstream, alte activități (OMV Petrom + Romgaz) versus impozit pe profit (nivel național)



- Suplimentar față de impozitarea specifică în cuantum de 14,4 mld lei, **impozitul pe profit datorat de OMV Petrom și Romgaz pentru anul 2022**, în cuantum de aproximativ **2,8 mld lei (din care, conform estimărilor noastre, aproximativ 1,2 mld lei corespund activității upstream iar 1,6 mld lei corespund tuturor celorlalte activități<sup>21</sup>)**, reprezintă aproximativ **10%** din totalul încasărilor din impozit pe profit la nivelul anului 2022, astfel încât (i) totalul impozitării specifice aferente sectorului upstream al țițeiului și gazelor naturale, alături de impozitul pe profit aferent activității upstream ajunge la aproximativ **58,5%** raportat la încasările din impozit pe profit la nivelul anului 2022, iar (ii) totalul impozitării specifice aferente sectorului upstream al țițeiului și gazelor naturale, alături de impozitul pe profit total (upstream + non-upstream) aunge la aproximativ **64,4%** din totalul încasărilor din impozit pe profit la nivelul anului 2022.

## 2. Analiza comparativă la nivel european a ratei efective de impozitare specifice sectorului upstream

Chiar dacă diversele sisteme de impozitare în sectorul upstream al țițeiului și gazelor naturale ce se regăsesc la nivelul altor jurisdicții sunt așezate diferit și utilizează mecanisme diferite pentru determinarea bazei de calcul și a impozitelor, impactul efectiv al acestor sisteme poate fi totuși măsurat prin calculul sarcinii fiscale efective (ca raport între impozitele și taxele specifice datorate și valoarea veniturilor aferente producției).

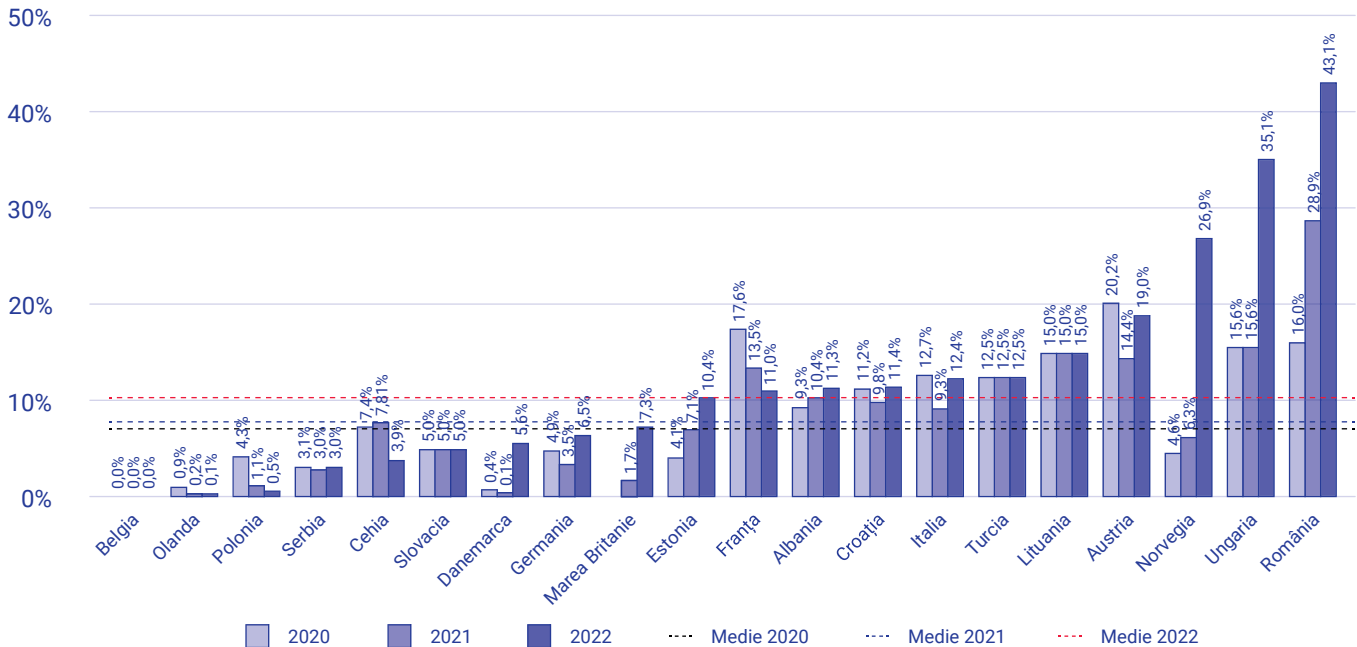
În acest sens, am încercat să identificăm informații cât mai relevante cu privire la valoarea producției și valoarea impozitelor datorate (fie la nivel de jurisdicție sau la nivelul unor jucători importanți din piața upstream din acea jurisdicție). În cazurile în care nu am reușit să identificăm asemenea informații concrete, au fost utilizate ratele de impozitare prevăzute de legislația statului respectiv (Turcia, Slovacia, Lituania). Cele 20 de țări avute în vedere pentru realizarea studiului sunt responsabile pentru circa 97,7% din producția de țiței și gaze naturale (la nivelul anului

<sup>20</sup> Buletin statistic fiscal – Trimestrul IV 2022.

<sup>21</sup> Estimarea cu privire la alocarea impozitului pe profit pe segmente upstream / non-upstream s-a realizat în funcție de alocarea profitului înainte de impozitare pe segmente de activitate, conform raportărilor anuale ale OMV Petrom / Romgaz ale anului 2022 (în cazul OMV Petrom, prin raportare la segmentul E&P, în cazul Romgaz, prin raportare la segmentul "Producție și livrare gaze").

2021<sup>22</sup>) dintr-o zonă europeană extinsă ce cuprinde zona UE, AELS și țări precum Marea Britanie, Albania, Turcia, Serbia, Muntenegru, Bosnia și Herțegovina, Macedonia de Nord. Astfel, apreciem că informațiile sunt reprezentative pentru impozitarea upstream a țițeiului și gazelor naturale la nivel european.

### Comparație rată efectivă de impozitare la nivel european (fără contribuția de solidaritate)



Din analiza ratelor de impozitare efective la nivel european (calculate ca pondere a impozitelor specifice identificate, excluzând contribuția de solidaritate, în valoarea veniturilor din producția upstream), România are cea mai ridicată rată efectivă de impozitare specifică producției de țiței și gaze naturale, atât în 2022 (43,1%), cât și în 2021 (28,9%), situându-se în 2022 la un nivel de mai mult de 4 ori peste media simplă a ratelor efective identificate în celelalte țări analizate, în anii 2022 (10,4%) și 2021 (7,2%).

În anul 2022, rata efectivă de impozitare s-a detașat cu **8 puncte procentuale peste rata efectivă de impozitare din Ungaria** (a doua cea mai ridicată rată identificată) – însă în acest sens este util de menționat că în cazul Ungariei, ratele mai ridicate înregistrate în anul 2022 se datorează unor măsuri speciale luate în contextul conflictului dintre Ucraina și Rusia<sup>23</sup> care sunt echivalente contribuției de solidaritate, iar în cazul României contribuția de solidaritate nu este inclusă în rata efectivă de 43,1% analizată.

Pentru anul 2020, se observă că rata efectivă de impozitare din România este dublă față de media simplă a ratelor efective identificate (7,8%).

Având în vedere analiza cantitativă la nivel național, pe categorii de impozitare, apreciem că această evoluție se datorează, în principal, faptului că sistemul de impozitare din România a condus, în 2021 și 2022 la o rată efectivă de impozitare semnificativ mai mare decât în cazul celorlalte state analizate, atunci când prețurile la gazele naturale au înregistrat creșteri semnificative, rezultând în aplicarea unor cote progresive mai ridicate asupra unei proporții mai mari din veniturile realizate. Astfel, apreciem că sistemul de impozitare specific sectorului upstream al țițeiului și gazelor naturale din România conduce la o impozitare comparativ disproporționată în special în condițiile unor prețuri ridicate.

Prin urmare, apreciem că, cel puțin în contextul european, sistemul de impozitare specific sectorului upstream al țițeiului și gazelor naturale din România conduce la o sarcină efectivă ridicată, de peste patru ori mai ridicată față de media celorlalte țări cuprinse în analiză.

<sup>22</sup> Conform statisticilor U.S. Energy Information Administration.

<sup>23</sup> Ungaria introdus o taxă de 95% aplicabilă producătorilor de produse petroliere; redevențele miniere de la 01.08.2022 s-au schimbat în Ungaria, componentele fixe s-au triplat în anumite cazuri.

Includerea contribuției de solidaritate în calculul impozitării efective aferente sectorului upstream prezintă diverse provocări din perspectivă metodologică întrucât (i) contribuția de solidaritate include în sfera de aplicare inclusiv operatorii care desfășoară activități de rafinare a petrolului, (ii) contribuția se aplică profiturilor impozabile excedentare (la nivel global, cumulativ), nu numai asupra veniturilor din producție, ci și asupra veniturilor din alte activități (deci, valorile absolute depind de mixul de activități și profitabilitatea acestora, nefiind limitate la sectorul upstream), respectiv (iii) contribuția are caracter temporar și cu perioadă de aplicare variabilă (unele state aplicând contribuția numai pentru anul 2023) și (iv) are caracteristici opționale (spre exemplu: cu privire la perioada de aplicare, cota aplicată, opțiunea de a nu introduce măsurile în condițiile în care există măsuri echivalente). Astfel, având în vedere și faptul că nu au fost identificate pentru toate statele analizate în mod distinct efectele contribuțiilor de solidaritate, analiza s-a realizat la nivelul impozitării specifice mai puțin contribuția de solidaritate.

Pentru România, în măsura includerii contribuției de solidaritate, rata efectivă de impozitare crește semnificativ, la **52,2%**, prin urmare, având în vedere în mod coroborat analiza cu privire la *cotele de impozitare* aplicate de diferitele State Membre, **este de așteptat ca rata efectivă de impozitare din România să rămână în continuare detașat cea mai ridicată, având în vedere toate celelalte state care au implementat cote de contribuție de solidaritate mai ridicate decât ale României sau egale cu ale României înregistrează rate efective de impozitare specifică (excluzând contribuția de solidaritate) foarte scăzute conform analizei noastre** (i.e. Irlanda – 75% și Cehia - 60%, dintre jurisdicțiile cu activitate reală în sectorul upstream, înregistrează rate efective de impozitare semnificativ sub media anului 2022, Slovenia cu rată legiferată de 80% are activități de producție upstream la un nivel extrem de redus, Slovacia cu rată legiferată de 70% are o producție imaterială și pornește de la un nivel de impozitare specifică oricum, de asemenea, redus sub media anului 2022 identificată la nivel european).



## V. Caracterizarea sistemului de impozitare românesc

Având în vedere aspectele concrete ce țin de evoluția în perioada 2013 - 2023 și efectele sale, sistemul de impozitare în sectorul upstream al țițeiului și gazelor naturale din România poate fi caracterizat prin următoarele:

### 1. Lipsă desăvârșită de stabilitate și predictibilitate

În ultimii 10 ani, am identificat nu mai puțin de **44 de acte normative** cu impact asupra sectorului upstream al gazelor naturale, dintre care amintim următoarele modificări principale:

- Introducerea și permanentizarea *impozitului asupra veniturilor suplimentare obținute ca urmare a dereglementării prețurilor din sectorul gazelor naturale* (OG 7/2013);
- Introducerea unei cote maxime crescute (80%) și limitarea deducerii investițiilor în ceea ce privește impozitul pe venituri suplimentare;
- Introducerea și prelungirea repetată a aplicabilității *impozitului (temporar) pe veniturile din activitățile de exploatare a resurselor naturale, altele decât gazele naturale* (OG 6/2013);
- Introducerea impozitului pe venituri suplimentare offshore (Legea 256/2018) și ajustarea (în general, favorabilă) a acestuia începând cu anul 2022 (Legea 157/2022), includerea perimetrelor onshore de mare adâncime în sfera de aplicare, ajustarea clauzelor de stabilitate din cadrul legislației petroliere offshore;
- Introducerea unor metodologii noi pentru calculul prețurilor de referință (gaze naturale și țiței) și ajustarea ulterioară a acestora;
- Introducerea și eliminarea impozitului pe construcții;
- Introducerea și eliminarea contribuției de 2% stabilită asupra cifrei de afaceri aferentă operațiunilor ce fac obiectul licențelor ANRE;
- Introducerea și modificarea *contribuției de solidaritate* (OUG 186/2022);
- Introducerea *impozitului suplimentar pentru persoanele juridice care desfășoară activități în sectoarele petrol și gaze naturale* (Legea 296/2023);
- Majorarea cotelor de redevență (OUG 91/2023);

Astfel, sistemul de impozitare specific sectorului upstream al țițeiului și gazelor naturale nu poate fi caracterizat drept stabil sau previzibil, din contră, autoritățile statului au procedat la:

- efectuarea unor schimbări dese și semnificative ce, în anumite cazuri, intră chiar în conflict cu scopul inițial al legii** (vezi: permanentizarea unui impozit cu caracter temporar aferent perioadei de tranziție ce urmează dereglementării prețurilor din sectorul gazelor naturale, prelungirea repetată pe parcursul a cel puțin 12 ani a unui impozit introdus temporar pentru 2 ani, stabilirea unui *impozit suplimentar* pentru activitatea offshore printr-o legislație al cărui scop inițial era *încurajarea activității offshore*);
- efectuarea unor modificări bruște, ce nu permit planificarea multianuală (caracteristică și necesară sectorului upstream al gazelor naturale)**; De asemenea, în anumite cazuri, poate fi observată **ajustarea întârziată a legislației secundare** (e.g. ajustarea întârziată a metodologiilor de stabilire a prețurilor de referință pentru redevența aferentă gazelor naturale, având în vedere modificările privind obligațiile de vânzare la prețuri reglementate);

Având în vedere că la nivel internațional factorul fiscal este unul extrem de important în ceea ce privește analiza destinației investițiilor, este de așteptat ca lipsa stabilității și predictibilității din sistemul fiscal din România să conducă la scăderea atractivității României ca destinație de investiții în sectorul upstream al țițeiului și gazelor naturale.

De asemenea, deși *contribuția de solidaritate* temporară pentru anul 2022 nu este o inițiativă națională, ci rezultă din Regulamentul UE 2022/1854, abordarea României în acest domeniu poate fi interpretată drept extrem de agresivă, lipsită de predictibilitate / stabilitate în contextul în care este un impozit cu efect retroactiv pentru anul 2022 (anumite state UE au ales să implementeze contribuția numai pentru 2023) iar România avea deja măsuri de impozitare care puteau fi considerate echivalente, ce captează veniturile excepționale realizate în anul 2022 datorită prețurilor ridicate la produsele petroliere (i.e. nu numai că redevențele sunt calculate prin raportare la prețuri de referință (supra) ajustate în funcție de condițiile pieței, există impozitare suplimentară care captează cu cote progresive și maxime foarte ridicate de până la 80%, 70% veniturile peste plafoanele maxime în domeniul gazelor naturale, în plus față de redevențe care oricum erau datorate).

În domeniul offshore, introducerea impozitului pe veniturile suplimentare în 2018 a survenit după realizarea unor investiții importante, identificarea unor perimetre viabile comercial și anunțarea unor intenții de exploatare în perioadele următoare.

Similar, introducerea începând cu 2024 a impozitului suplimentar pentru persoanele juridice care desfășoară activități în sectoarele petrol și gaze naturale (*Lege 286/2023*), este de măsură să intre în conflict cu clauzele de stabilitate din legislație / acorduri petroliere, precum cele din *Legea offshore 256 / 2018*, fără a fi clar dacă autoritățile au avut în vedere efectele acestor clauze de stabilitate atunci când au estimat încasările bugetare din aceste măsuri.

Aceste demersuri pot semnala faptul că autoritățile din România sunt dispuse (cel puțin să încerce) să schimbe regulile în mijlocul jocului.

### NERESPECTAREA PERIOADELOR DE APLICARE LEGIFERATE ÎN ÎNȚĂL

Urmărind evoluția în timp a (i) *impozitului asupra veniturilor suplimentare obținute ca urmare a dereglementării prețurilor din sectorul gazelor naturale* (perioadă de aplicare inițială până la 31.12.2014, prelungit în mod repetat, apoi permanentizat), și (ii) *a impozitului pe veniturile din activitățile de exploatare a resurselor naturale, altele decât gazele naturale* (perioadă de aplicare inițială până la 31.12.2014, prelungit în mod repetat până la 31.12.2025) credibilitatea legislației din România în ceea ce privește perioadele de aplicare a măsurilor în domeniul petrolului este redusă (iar asemenea factori fiscali au o importanță semnificativă în procesul decizional cu privire la investiții).

Similar, deși *contribuția de solidaritate* introdusă prin OUG 186/2022 era aplicabilă doar pentru perioada 2022 – 2023, aceasta a fost succedată, de facto, de un alt impozit aplicabil în sectorul țițeiului și gazelor naturale pentru perioada 2024 – 2025.

În acest context, se poate pune în mod rezonabil întrebarea dacă *impozitul suplimentar pentru persoanele juridice care desfășoară activități în sectoarele petrol și gaze naturale* introdus prin *Legea 286/2023* va fi într-adevăr aplicabil doar pentru perioada 2024 – 2025.

### EXTINDEREA ARTIFICIALĂ, RETROACTIVĂ A SFEREI DE APLICARE A CONTRIBUȚIEI DE SOLIDARITATE

De asemenea, în ceea ce privește *contribuția de solidaritate*, se reține că varianta inițială a OUG 186 / 28.12.2022 transpunea fără modificări semnificative prevederile Regulamentului UE 2022/1854.

În conformitate cu prevederile Regulamentului UE 2022/1854, conform OUG 186 / 2022, în sfera de aplicare a contribuției de solidaritate **intrau entitățile care înregistrează mai mult de 75% din cifra de afaceri din activitățile aferente următoarelor coduri CAEN: 0610 - "Extracția țițeiului", 0620 - "Extracția gazelor naturale", 0510 - "Extracția huilei", 1910 - "Fabricarea produselor de cocserie" și 1920 - "Fabricarea produselor obținute prin rafinarea petrolului"**. Având în vedere această condiție, conform raportului aferent T4 2022 al Grupului OMV Petrom publicat la 2 februarie 2023, se estima că OMV Petrom nu ar urma să intre în sfera de aplicare a acestei contribuții.

Ulterior, prin *Legea nr. 119 / 12.05.2023* s-a introdus o excepție de la regula generală, incluzând în sfera de aplicare a contribuției de solidaritate datorată pentru anul 2022 și 2023 (calculată în mod excepțional la valoarea de 350 lei/tona de țiței procesat) „*entitățile care desfășoară atât activități de extracție a țițeiului, cât și de rafinare a țițeiului*". Urmare acestei modificări, OMV Petrom a datorat o contribuție de solidaritate pentru anul 2023.

Din această evoluție a legislației, și având în vedere că ***OMV Petrom este probabil singura entitate din România aflată în această categorie a entităților care desfășoară atât activități de extracție a țițeiului*** (având peste 95% din producția de țiței din România) ***și de rafinare a țițeiului***, se poate concluziona în mod rezonabil că ***legiuitorii au extins artificial sfera de aplicare a contribuției de solidaritate, într-un mod neprevăzut de Regulamentul UE 2022/1854, pentru a include în mod specific și pe OMV Petrom.***

Mai mult, se reține că, cel puțin în cazul contribuției de solidaritate datorate pentru anul 2022, întrucât modificarea cu privire la contribuția forfetară de 350 lei / tonă de țiței procesat a fost introdusă prin *Legea nr. 119 / 12.05.2023*, **în mod cert vorbim despre introducerea și aplicarea unui impozit cu efect retroactiv.**

Comportamentul în ceea ce privește implementarea și ajustarea contribuției de solidaritate arată că nivelul de impozitare în sectorul upstream al țițeiului și gazelor naturale din România nu rezultă dintr-un sistem de impozitare stabilit prin aplicarea unor principii solide, ci că sistemul de impozitare este stabilit în funcție nivelul de impozitare urmărit pe termen scurt.

Astfel, este de așteptat ca România să nu aibă o reputație pozitivă (nefiind un partener credibil, de încredere), ce afectează oportunitățile în ceea ce privește atragerea investițiilor pe viitor.

Într-adevăr, printre numeroasele modificări din ultimii 10 ani, au existat și puține modificări favorabile contribuabililor:

- modificările introduse prin Legea 157 / 2022 ce vizează rectificarea în domeniul impozitului pe veniturile suplimentare offshore (însă acestea reprezintă doar o corecție a unor caracteristici nefavorabile ale impozitului, o rectificare a situației în care impozitarea exploataării offshore, în mod paradoxal, conținea anumite prevederi mai puțin favorabile perspective decât în cazul impozitării onshore) și
- rectificarea în ceea ce privește calculul redevenței petroliere (eliminarea prevederilor referitoare la calculul prin raportare la maximumul dintre prețul de referință realizat și prețurile de referință ANRM, inconsecvente cu Normele metodologice de aplicare a legii petrolului);

## 2. Sarcina fiscală ridicată - sistem de impozitare ce captează o proporție disproporționată (comparativ cu alte sisteme de impozitare din Europa analizate) din veniturile din producția upstream a țițeiului și gazelor naturale, în condițiile unor prețuri ridicate

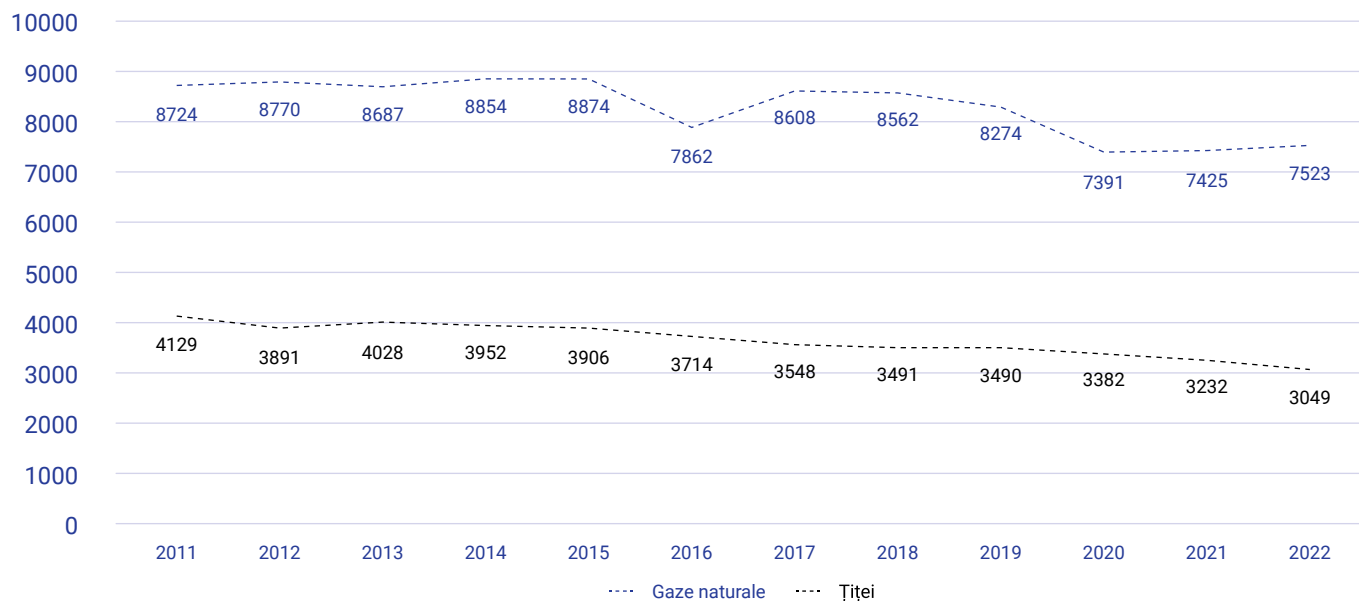
Așa cum rezultă din analiza comparativă realizată la nivelul sistemelor de impozitare din Europa, România a avut rata de impozitare efectivă (impozite specifice upstream / venituri din producție) cea mai ridicată dintre statele analizate, de patru ori mai ridicată față de media identificată la nivelul anilor 2021 și 2022 (atunci când prețurile la gaze naturale erau la niveluri ridicate), fără a avea cea mai ridicată rată în anul 2020 (atunci când s-au înregistrat prețuri relativ reduse) fiind însă dublă față de media europeană.

Reamintim că, din perspectiva impozitării specifice în România în perioada 2020 – 2022 (analiză realizată la nivelul OMV Petrom și Romgaz, care sunt responsabile pentru >91% din producția de gaze naturale și >95% din producția de țiței din România):

- În valori absolute, s-a observat o creștere a impozitării specifice de **+886%**, în condițiile creșterii veniturilor din producția de țiței și gaze naturale cu **+203%** (deși producția realizată de OMV Petrom și Romgaz s-a diminuat cu **-3,9%** în cazul gazelor naturale și cu **-18,1%** în cazul țițeiului);
- **Majoritatea creșterii**, atât din perspectivă absolută cât și din perspectiva creșterii relative, **se datorează creșterii impozitării suplimentare în domeniul gazelor naturale** (impozitul pe veniturile suplimentare onshore, impozit pe veniturile suplimentare offshore / onshore de mare adâncime);
- În ceea ce privește calculul redevențelor pentru gazele naturale, se observă o discrepanță între prețurile de referință ANRM și prețurile realizate identificate pe piața națională, șocurile resimțite pe piața CEGH Day Ahead generând diferențe în ceea ce privește prețurile de referință, cu până la 102% mai mari decât cele realizate pe piața locală, acest aspect contribuind la creșterea sarcinii fiscale ca pondere în venituri;
- În valori absolute, **impozitarea suplimentară (OG 7/2013, OG 6/2013, L 256/2018) la nivelul anului 2022 a fost de 11 ori mai ridicată în 2022 față de anul 2020** (în condițiile scăderii producției de țiței și gaze naturale);
- Redevențele au crescut **de 5,2 ori în 2022 față de anul 2020**, de asemenea o evoluție disproporționată de cea a veniturilor;
- De asemenea, numai contribuția de solidaritate aferentă 2022 a fost cu 71% mai ridicată decât toată impozitarea specifică aferentă anului 2020;
- Pentru a ne face o idee cu privire la proporția impozitării specifice în totalul impozitării din România, observăm că impozitarea specifică sectorului upstream al țițeiului și gazelor naturale (datorată de doi contribuabili: OMV Petrom și Romgaz) a ajuns la nivelul de aproximativ **54%** comparativ cu toate încasările din impozit pe profit ale României pentru anul 2022 (aferente 128.114 contribuabili). Proporția impozitării specifice alături de impozitul pe profit aferent sectorului upstream ajunge la **58,5%** raportată la încasările din impozit pe profit ale României pentru anul 2022, sau chiar **64,4%** (dacă avem în vedere impozitarea specifică și totalitatea impozitului pe profit datorat de OMV Petrom și Romgaz).

Din cele de mai sus, apreciem că motivul pentru care s-a observat o rată efectivă de impozitare la nivelul României mai ridicată decât în cazul celorlalte state analizate se datorează în principal modului de **așezare a impozitării specifice în cazul gazelor naturale. În concret, pe măsură ce prețurile aferente gazelor naturale au crescut, cotele maxime de 80% (OG 7 / 2013) / 70% (Lege 256 / 2018) s-au aplicat unei proporții mai mari din totalitatea veniturilor din producție realizate** (conform estimărilor noastre, circa 70% din valoarea producției la nivelul anului 2022 corespunde gazelor naturale și 30% țițeiului). În ceea ce privește redevențele, evoluția disproporționată se datorează în principal utilizării unor prețuri de referință nereprezentative pentru piața locală / ce înregistrează diferențe față de veniturile efectiv realizate.

## Evoluție producție anuală gaze naturale / țiței (mii tone echivalent petrol)



De asemenea, există și alte aspecte tehnice legate de metodologia de calcul care au contribuit la mărirea sarcinii fiscale, ca pondere în venituri:

- din baza de calcul al impozitului pe veniturile suplimentare din dereglementarea prețurilor din sectorul gazelor naturale (OG 7 / 2013) nu este permisă deducerea investițiilor, pentru veniturile suplimentare peste 85 lei / MWh;
- în cazul impozitului pe veniturile suplimentare offshore / onshore de mare adâncime (Lege 256 / 2018) nu este permisă deducerea redevențelor aferente veniturilor suplimentare.

Suplimentar, **contribuția de solidaritate s-a aplicat în plus față de aceste măsuri**, mărind astfel semnificativ sarcina fiscală, ca pondere în venituri.

Este astfel cert că sistemul de impozitare specific domeniului upstream al țițeiului și gazelor naturale în România a generat venituri bugetare excepționale în 2021 și 2022, ce au fost corelate cu evoluția excepțională a prețurilor la gazele naturale.

Speculăm că, în măsura în care nu s-a ținut cont de caracterul excepțional și temporar al veniturilor din impozitarea specifică, este posibil ca semnalul veniturilor bugetare excepționale ale anilor 2021 și 2022 să fi contribuit la construirea deficitară a bugetului de stat pentru anul 2023, și, implicit, (i) la constatarea unui deficit bugetar, (ii) generarea nevoii de acoperire a deficitului și (iii) a creșterilor impozitării generale și impozitării specifice sectorului upstream al țițeiului și gazelor naturale, începând cu sfârșitul anului 2023 / începutul anului 2024, în acest sens, în ceea ce privește impozitarea specifică notăm introducerea *impozitului specific pe cifra de afaceri (petrol și gaze naturale)* și *mărirea cotelor de redevență petrolieră*.

În aceste condiții, o potențială problemă ce ar putea fi ridicată este dacă sistemul de impozitare restrânge prea mult posibilitatea producătorilor de a obține beneficii economice în condițiile unor evoluții favorabile externe având în vedere și impactul aceluiași sistem de impozitare (sau chiar eventualul suport primit de la autoritățile statului) în condițiile unor evoluții nefavorabile externe, anume dacă există un echilibru între potențialul upside versus potențialul downside din perspectiva contribuabililor ce activează în sectorul upstream al țițeiului și gazelor naturale din România.

În acest sens, studiul „*Eficacitatea și consecințele distribuționale ale impozitelor pe profiturile excedentare sau taxele <<windfall>>*” care analizează, printre altele, în mod specific contribuția de solidaritate introdusă prin Regulamentul UE 2022 / 1854, precizează: „*De asemenea, profiturile excedentare pot avea o funcție importantă de semnalizare. Acestea evidențiază deficitul și furnizează un stimulent pentru intrarea pe piață sau pentru extinderea capacităților de producție. Impozitarea profiturilor excedentare diminuează aceste stimulente, situație care ar putea să fie dăunătoare pentru economie.*”

Astfel, este recunoscut faptul că impozitarea profiturilor excedentare (dar și impozitarea veniturilor excedentare, și impozitarea excesivă în general) diminuează stimulentele pentru intrarea pe piață / extinderea capacităților de producție în vederea acoperirii unui deficit, iar impozitarea profiturilor excedentare diminuează aceste stimulente, cu efect potențial dăunător pentru economie.

În ceea ce privește influența incontestabilă a regimului fiscal asupra deciziei investiționale, se reține, spre exemplu, că:

- cea mai mare depreciere zilnică a prețului acțiunilor SNP în cursul anului 2022 (de -6,1%) a fost înregistrată în 28.12.2022, când a fost publicată OUG 186 / 2022 privind contribuția de solidaritate – în acest sens, OMV Petrom notează în cadrul raportului anual pentru anul 2022 că, *pe lângă anunțurile companiei, evoluția prețului acțiunii OMV Petrom în 2022 a fost influențată în principal de anunțurile legate de fiscalitate și reglementare.*
- aprobarea Legii Offshore revizuite a determinat aprecieri ale prețului acțiunilor SNP în a doua jumătate a lunii mai, întrucât legea a introdus unele condiții fiscale îmbunătățite pentru activitatea offshore care au creat premisele pentru realizarea investiției în perimetrul Neptun Deep;

Din perspectiva entităților implicate în domeniul upstream, în măsura în care raportul risc – beneficiu este nefavorabil (aspect subiectiv, ce depinde de strategia investițională și obiectivele fiecărui operator), expunerea pe piața din România se poate reduce sau limita doar la cele mai profitabile exploatare. Lipsa unor investiții suplimentare (necesare în domeniul E&P) ar conduce la continuarea sau accentuarea declinului înregistrat la nivelul producției locale, și, implicit, ar conduce la un declin al activității upstream în România și la un declin al unor factori (volumul producției de țiței și gaze naturale) care influențează baza de calcul al impozitării specifice în domeniul upstream.

Astfel, în materia politicii de impozitare în domeniul upstream, având în vedere caracteristicile activității (resurse limitate, necesitatea unor investiții pentru a identifica / exploata depozite noi de țiței și gaze naturale, investiții din ce în ce mai ridicate pe măsură ce depozitele ușor exploatabile se epuizează) pentru a asigura un nivel corespunzător și stabil al veniturilor din impozitare pentru o perioadă lungă de timp, este necesar ca măsurile să fie echilibrate și să permită sau chiar să încurajeze investițiile continue. Reducerea producției interne și satisfacerea cererii de produse petroliere (țiței / gaze naturale) într-o măsură mai ridicată prin importuri, se traduce, în principiu, pentru autoritățile din România, într-o diminuare a gradului de control asupra prețurilor și o diminuare a bazei impozabile disponibile pentru impozitare.

În contextul dezvoltării tehnologiilor în energia regenerabilă și a susținerii acordate tranziției la energia regenerabilă, cel puțin la nivel teoretic există posibilitatea ca anumite depozite de țiței și gaze naturale (*dificile, ce necesită investiții semnificative pentru exploatare, care nu sunt exploatare până la momentul la care rentabilitatea, eficacitatea, disponibilitatea tehnologiilor regenerabile echivalente devin superioare celor convenționale asociate produselor petroliere*), să rămână neexploatare, ipoteză în care prin neîncurajarea investițiilor la momentul prezent nu vorbim doar despre o decalare în timp a veniturilor bugetare din impozitarea specifică upstream ci, potențial, despre reducerea lor permanentă.

Un sistem de impozitare nu este echilibrat dacă (i) schimbă regulile de impozitare după efectuarea investițiilor sau (ii) restrânge prea mult posibilitatea producătorilor de a beneficia de pe urma potențialelor evoluții economice favorabile (prin introducerea, spre exemplu, cu caracter retroactiv – impozite pe veniturile / profiturile excedentare), aceste caracteristici fiind de măsură să restrângă apetitul producătorilor de a continua investițiile în domeniul E&P în detrimentul altor jurisdicții mai stabile (sau cu impozitare mai redusă). Din perspectiva bugetului, într-adevăr asemenea măsuri au efectul maximizării veniturilor curente (prin elemente excepționale, nerecurente) însă în detrimentul unor veniturilor din perioadele viitoare (ca efect al reducerii producției, urmare reducerii apetitului pentru investiții).

### 3. Tendința de încetinire/reversare a procesului de liberalizare a pieței

În perioada analizată, au fost reintroduse în repetate rânduri măsuri restrictive cu privire la prețurile de vânzare ale gazelor naturale (e.g. perioada 01.05.2019 – 30.06.2020, și perioada 01.04.2022 – 31.03.2025), alături de alte măsuri cu privire la obligațiile referitoare la valorificarea gazelor naturale din producția internă, măsuri ce acționează în sensul reversării procesului de liberalizare a pieței.

Este cert că aceste măsuri au fost luate în contextul unor condiții excepționale și au avut ca obiectiv în principal protecția consumatorilor împotriva creșterilor excepționale de prețuri, asigurarea aprovizionării cu produse energetice, însă, pe de altă parte, trebuie recunoscute și efectele negative, obișnuite pentru astfel de măsuri: denaturarea sistemului de stimulare a agenților economici (descurajarea producătorilor, în acest caz), și a sistemului decizional al consumatorilor (încurajarea realizării unui anumit consum energetic și unor tehnologii prin prețuri scăzute în mod artificial).

De asemenea, în condițiile în care, cel puțin în domeniul gazelor naturale, cota maximală prevăzută de impozitul pe veniturile suplimentare obținute ca urmare dereglementării prețurilor din sectorul gazelor naturale (OG 7 / 2013) este de **80%** (într-adevăr, existând și deduceri pentru a ține cont de redevența aferentă veniturilor suplimentare) respectiv cota maximală prevăzută de Legea 256 / 2018 impozitul pe veniturile suplimentare offshore este de **70%**, **este discutabil în ce măsură mai putem vorbi despre o piață cu adevărat liberalizată, chiar și pentru tranzacțiile care nu sunt efectuate la preț reglementat / plafonat.**

#### 4. Deficiențe tehnice

Lăsând la o parte raționamentul macro și oportunitatea pentru introducerea unor anume măsuri, apreciem că, în anumite cazuri distincte, implementarea în sine a măsurilor lasă de dorit (fie vorbim despre lipsă de claritate a măsurilor, inconsecvență în definirea / stabilirea diferitelor elemente ale impozitării specifice, stabilirea unui mecanism de calcul necorelat cu obiectivul impozitării sau cu principiile generale de impozitare, ș.a.m.d.):

##### În ceea ce privește redevențele petroliere:

- principala deficiență constă în **utilizarea unui preț de referință nereprezentativ pentru condițiile pieței locale**, cel puțin în cazul gazelor naturale (referință: tranzacții Day Ahead de la hub-ul CEGH – Austria) aspect criticabil din punctul nostru de vedere strict din perspectivă tehnică, întrucât conduce la stabilirea redevențelor într-un mod necorelat cu prețurile / veniturile efectiv realizate de producători;

Stabilirea unei referințe nerelevante (*la momentul luării deciziei de a schimba principiul de stabilire a ratei de referință, referința se situa la un nivel mai ridicat decât cel al pieței locale, iar din acel moment și până în prezent au fost identificate fluctuații majore față de prețurile practicate efectiv la nivel național, în special în perioada 2021 - 2022*) semnalează că obținerea de venituri mai ridicate la bugetul de stat a fost și este mai importantă decât încurajarea dezvoltării pieței pe baza unor prețuri de referință relevante coerente din punct de vedere economic (care să conducă la o impozitare corelată strâns cu nivelul veniturilor realizate), conforme cu principiul valorii de piață.

Folosirea unui preț de referință aferent unei piețe externe (nerelevante pentru piața locală) și a unui indice total nereprezentativ (tranzacțiile Day Ahead) în scopul calculului redevențelor contrazice:

- principiul justeții impunerii din Codul Fiscal**, care asigură că sarcina fiscală a fiecărui contribuabil să fie stabilită pe baza puterii contributive, respectiv în funcție de mărimea veniturilor. În condițiile în care prețul CEGH nu are legătură cu piața locală (în anumite cazuri fiind și cu peste 102% mai mare decât prețurile locale efectiv realizate în perioada 2021 - 2022) **impunerea se realizează arbitrar prin raportare la venituri nerealizate, sau prin raportare la numai o parte din veniturile realizate.**
  - practica la nivel european**, unde prețurile de referință sunt stabilite exclusiv prin raportare la referințe locale relevante<sup>24</sup>.
- Actul normativ de majorare a cotelor de redevență de la 27.10.2023 (OUG 91 / 2023), deși este de măsură a intra în conflict cu prevederile clauzelor de stabilitate (astfel, coroborând cu efectele clauzelor de stabilitate, **cotele de redevență majorate sunt aplicabile doar acordurilor petroliere viitoare**), **nu conține dispoziții exprese cu privire la interacțiunea cu aceste clauze de stabilitate (spre deosebire de varianta inițială a proiectului de act normativ), conducând la incertitudine cu privire la abordarea real aplicată de autoritățile statului în acest sens și potențiale litigii;**
  - De asemenea, până în data de 01.08.2019 a existat o aparentă necorelare legislativă, între (i) *Instrucțiunile tehnice privind activitatea titularilor de acorduri petroliere* care prevedeau calculul redevenței prin raportare la valoarea maximă dintre prețul realizat și cel de referință, și (ii) *Normele metodologice pentru aplicarea Legii petrolului nr. 238/2004*, care prevedeau calculul redevenței prin raportare prețul de referință.
  - Au fost întâlnite întârzieri / inconsecvențe în actualizarea Metodologiei de stabilire a prețului de referință aferent gazelor naturale, în contextul implementării unor prețuri reglementate / plafonate la gazele naturale;

##### În ceea ce privește impozitul pe veniturile suplimentare obținute ca urmare a dereglementării prețurilor din sectorul gazelor naturale

- Limitarea deductibilității investițiilor la maximum 30% din veniturile suplimentare înregistrate, excluderea cu totul a deducerilor aferente investițiilor pentru veniturile suplimentare peste 85 lei / MWh, descurajează proiectele de investiții onshore cu costuri sau riscuri ridicate. Excluderea deducerilor aferente investițiilor pentru veniturile suplimentare peste 85 lei / MWh, coroborată cu aplicarea cotei maxime de 80%, au condus la creșterea evident disproporționată a impozitării în condițiile prețurilor crescute înregistrate în 2021 - 2022 pe piața gazelor naturale. În aceste condiții, aplicarea unui mecanism de calcul diferit pentru veniturile suplimentare peste 85 lei / MWh (prin excluderea cu totul a deducerilor pentru investiții care sunt totuși aplicabile veniturilor suplimentare până la 85 lei/ MWh) apare ca o penalizare pentru practicarea unor prețuri ridicate – în ciuda faptului că, la calculul impozitului, aceste prețuri ridicate *deja nu beneficiază de deducerea investițiilor și sunt impozitate cu o cotă maximală de 80%*.

24 Principii de stabilire a prețului de referință pentru gazele naturale – Deloitte, Iunie 2018.

- Deși la origini, impozitul era menit să aibă un caracter temporar, pe măsura tranziției la o piață liberalizată – efectul acestui impozit este, de facto, 10 ani mai târziu de la implementare, captarea unei proporții covârșitoare din prețurile peste nivelul de 85 lei / MWh. Se observă **o necorelare între denumirea impozitului / obiectivul inițial al impozitului** (impozit temporar de tranziție ca urmare a dereglementării pieței) și **faptul că acest impozit încă este aplicabil la 10 ani după implementare și a căpătat caracter permanent.**

#### În ceea ce privește impozitul asupra veniturilor suplimentare offshore / onshore de mare adâncime

- **Baza de calcul al impozitului pe veniturile suplimentare offshore / onshore de mare adâncime nu permite deducerea redevențelor**, prin aceasta generându-se, în principiu, dublă impozitare asupra *veniturilor suplimentare* (în principiu, se aplică simultan redevența și impozitul pe veniturile suplimentare prevăzute de Legea 256 / 2018).

Mai mult, acest mecanism de calcul este și necorelat și cu modul de calcul al *impozitului pe veniturile suplimentare onshore* (OG 7 / 2013) unde este permisă deducerea redevenței aplicabile din baza de calcul. Astfel, din această perspectivă, impozitarea gazelor naturale aferente perimetrelor onshore beneficiază de un tratament mai favorabil decât în cazul perimetrelor offshore / onshore de mare adâncime.

- În perioada 17.11.2018 – 28.05.2022, Legea 256 / 2018 a conținut numeroase aspecte tehnice eronate:
  - i. Limitarea deductibilității investițiilor offshore din perspectiva impozitului pe profit (avea ca efect lărgirea bazei de impozitare a producătorilor offshore comparativ cu restul agenților economici din România);
  - ii. Pentru tranzacții sub prețul de referință ANRM, impozitul era stabilit la nivelul prețului de referință ANRM (din nou putând exista situații de impozitare ale unor venituri nerealizate, având în vedere discrepanța între prețurile de referință ANRM și prețurile practice);
  - iii. Nivelul deducerii aferente investițiilor era de 30% din valoarea veniturilor suplimentare, identic cu cel aplicabil în cazul *impozitului pe veniturile suplimentare urmare dereglementării prețurilor în sectorul gazelor naturale*;
  - iv. Progresia cotelor nu era una liniară cu creșterea prețurilor suplimentare, fiind aplicabilă, spre exemplu, cota de 30% pentru prețurile sub 85 lei / MWh, 15% pentru prețurile între 85 – 100 lei / MWh, 30% pentru prețurile între 100 – 115 lei / MWh, nefiind clar raționamentul economic pentru o asemenea abordare.

#### În domeniul contribuției de solidaritate, deficiențele tehnice se referă în principal la:

- **necorelarea obiectivului declarat al contribuției de solidaritate** (impozitarea profiturilor excedentare din activitățile în domeniul energetic vizate) **cu modul de definire a sferei de aplicare** (inclusiunea contribuabililor cu cifra de afaceri peste 75% din activitățile vizate) **și cu baza de impunere** (profiturile impozabile din toate activitățile), **putându-se ajunge astfel în situația în care entități cu venituri importante din activitățile vizate dar cu activități integrate nu intră în sfera de aplicare a impozitului** (cu efect distorsionant din perspectiva competiției), **dar și în situația în care sunt impozitate excedentare profituri neatribuibile activităților vizate.** Desigur, aceste deficiențe sunt atribuibile în principal modulului de concepere a contribuției conform Regulamentului UE 2022/1854.

O posibilă abordare practică alternativă ar fi fost implementarea unei contribuții calculate ca procent din cifra de afaceri (precum în cazul Spaniei), această abordare putându-se limita la impozitarea cifrei afaceri din activitățile vizate, fără a crea distorsiuni concurențiale, însă cu dezavantajul faptului că poate teoretic rezulta în impozitarea unor contribuabili care nu au realizat profit (spre deosebire de această abordare alternativă, contribuția de solidaritate în varianta Regulamentului 2022/1854 se aplică totuși asupra unor profituri considerate excedentare, nu asupra cifrei de afaceri).

- introducerea unui impozit cu **efect retroactiv** pentru anul 2022 (cu atât mai mult în cazul contribuției de solidaritate forfetare de 350 lei tonă de țiței rafinat, introduse excepțional în 12.05.2023 cu efect pentru anul 2022).

În studiul „*Eficacitatea și consecințele distribuționale ale impozitelor pe profiturile excedentare sau taxele <<windfall>>*” care vizează, printre altele, contribuția de solidaritate introdusă prin Regulamentul UE 2022 / 1854, este menționat că „*unul din cele mai problematice aspecte ale impozitelor (temporare) pe profiturile excedentare este că firmele pot anticipa introducerea acestor tipuri de impozitare acolo unde implementarea durează mult timp iar impozitul nu este retroactiv. În acel caz, reacțiile comportamentale afectează eficiența impozitului. Aceasta este situația și când o extindere către alte sectoare este așteptată și impozitul excedentare este bazat pe profituri și nu pe venituri. Când încrederea într-un sistem fiabil de impozitare este pierdută, incertitudinea crește și afectează în mod negativ investițiile viitoare. De asemenea, profiturile excedentare pot avea o funcție importantă de semnalizare. Acestea evidențiază deficitul și furnizează un stimulent pentru intrarea pe piață sau pentru extinderea capacităților de producție. Impozitarea profiturilor excedentare diminuează aceste stimulente, situație care ar putea să fie dăunătoare pentru economie.*”

În acest context, caracterul retroactiv pare să fie chiar o componentă intenționată / necesară a unui impozit pe profiturile excedentare, întrucât, în mod normal introducerea unor asemenea impozite dar fără caracter retroactiv afectează deciziile de investiție. Foarte important, este recunoscut faptul că (i) pierderea încrederii în stabilitatea sistemului de impozitare afectează investițiile și că (ii) impozitarea profiturilor excedentare diminuează stimulentele pentru intrarea pe piață în vederea acoperirii unui deficit.

Caracterul retroactiv al contribuției de solidaritate rezultă chiar din conceperea acesteia conform Regulamentului UE 2022/1854 deci nu este integral atribuibil legislatorilor naționali, deși se reține că, având în vedere caracteristicile opționale ale contribuției, există state membre care au introdus măsuri cu aplicare numai pentru 2023, deci o aplicare retroactivă putea cu siguranță fi evitată, în special în condițiile în care existau deja măsuri echivalente implementate;

- **extinderea artificială a sferei de impunere a contribuției** (prin introducerea cotei forfetare de 350 lei / tonă țiței rafinat, datorate de *entitățile care desfășoară activități de extracție și rafinare*) mai departe decât prevederile Regulamentului UE 2022/1854, cu un scop vădit bugetar, vizând includerea unor operatori specifici în sfera de aplicare (OMV Petrom) și majorarea veniturilor bugetare;
- **introducerea contribuției de solidaritate în condițiile existenței unor măsuri care puteau fi considerate echivalente, de măsură să capteze o mare majoritate a veniturilor excedentare cauzate de prețurile excepționale la gazele naturale și suprapunerea aplicării / aplicarea cumulativă a mai multor măsuri cu obiectiv cel puțin similar** (impozitare pe venituri suplimentare / profituri excedentare care a generat un nivel de impozitare de 3 ori mai ridicat decât contribuția de solidaritate);
- contribuția de solidaritate rezultă în dublă impozitare a aceleiași baze impozabile, **fiind aplicabilă concomitent cu impozitul pe profit asupra porțiunii din profiturile impozabile ce reprezintă profituri excedentare** (care depășesc cu 20% media profiturilor pentru perioada 2018 – 2021);
- **lipsa unor prevederi** care să țină cont de entitățile care au început activitatea generatoare de venituri în 2022, în cazul cărora, prin lipsa unui profit relevant de referință aferent perioadei 2018 - 2021, urmând regula de calcul stabilită, toate profiturile generate devin profituri excedentare. Această deficiență a fost corectată expres în implementarea națională a contribuției de solidaritate (printr-o modificare ulterioară a OUG 186 / 2022).
- caracterul nedeductibil al contribuției de solidaritate este de asemenea criticabil, întrucât par. (55) din preambulul Regulamentului UE 2022 / 1854 prevedea posibilitatea statelor membre de a considera contribuția de solidaritate fie deductibilă fie nedeductibilă, iar, în cazul de față vorbim despre o cheltuială în scopul activității economice.

**În ceea ce privește impozitul suplimentar pentru persoanele juridice care desfășoară activități în sectoarele petrol și gaze naturale (impozitul specific pe cifra de afaceri), deficiențele tehnice se referă la:**

- Reglementarea acestuia în cadrul *Titlul II - impozit pe profit* din Codul fiscal, deși acesta este, în fapt, (spre deosebire de regula generală privind impozitul minim în funcție de care se stabilește un nivel minim al impozitului pe profit) un impozit distinct asupra cifrei de afaceri, care permite un quantum limitat de deduceri numai aferente unor investiții/active specifice.
- Textul de lege care reglementează de principiu acest impozit, nu definește în mod clar contribuabilii care vor datora acest impozit sau principiile / criteriile de selecție a contribuabililor care vor datora acest impozit. Anumite clarificări în ceea ce privește contribuabilii / sfera de aplicare ar urma să fie aduse prin reglementări secundare ulterioare ale Ministerului Finanțelor însă în lipsa unor criterii clar definite prin lege, selecția contribuabililor poate fi considerată arbitrară. Conform art. 18, alin. (1) din Codul fiscal:

*„Prin excepție de la art. 18, persoanele juridice care desfășoară activități în sectoarele petrol și gaze naturale, stabilite prin ordin al ministrului finanțelor, alții decât cei prevăzuți la art. 15, care înregistrează în anul precedent o cifră de afaceri de peste 50.000.000 euro datorează suplimentar impozitului pe profit un impozit specific pe cifra de afaceri [...]”*

Astfel, se observă că:

- nu este clar ce anume va fi stabilit prin Ordin al ministrului finanțelor, dacă vor fi stabilite *persoanele juridice și / sau activitățile în sectoarele petrol și gaze naturale relevante pentru acest impozit*;
- se face referire la acest impozit cu două denumiri, deși denumirea articolului este **„impozitul suplimentar pentru persoanele juridice care desfășoară activități în sectoarele petrol și gaze naturale”**, în cadrul art. 18, alin. (1) este utilizată sintagma **„impozit minim pe cifra de afaceri”**;
- sintagma **„alții decât cei prevăzuți la art. 15”** nu este corelată gramatical, textul făcând referire la *anumite persoane juridice nu la contribuabili* (un aspect fără impact real, dar care demonstrează graba cu care acest impozit a fost elaborat și implementat);

Lipsa unor reglementări clare, atât de aproape de momentul prevăzut pentru intrarea în vigoare, sporește lipsa de previzibilitate.



- Precum în cazul *contribuției de solidaritate* acest impozit vizează cu caracter general persoanele juridice care desfășoară activități în sectoarele petrol și gazele naturale, astfel că este posibil ca baza de calcul (în funcție de ordinul Ministerului de Finanțe care va stabili persoanele juridice și/sau activitățile relevante pentru acest impozit) să fie constituită din veniturile totale – prin urmare, în principiu, în această ipoteză ar fi supusă impozitării suplimentare cifra de afaceri aferentă tuturor activităților realizate, chiar și cea ce nu corespunde activităților în sectoarele petrol și gaze naturale – creând astfel distorsiuni pe piață, sub forma unei impozitări diferențiate, pentru aceleași tipuri de activități economice.
- Impozitul specific pe cifra de afaceri (petrol și gaze naturale) prevede deduceri doar pentru anumite investiții/active eligibile, în principal realizate după 1 ianuarie 2024. Or, veniturile incluse în baza de calcul vor fi generate inclusiv datorită investițiilor realizate anterior datei de 1 ianuarie 2024 – nefiind clar care este motivul pentru această limitare temporală a investițiilor eligibile. Deși nu este clar în acest moment cum sunt stabilite investițiile/activele eligibile, ar exista o discrepanță evidentă în măsura în care acestea s-ar limita la active/investiții în domeniul petrolului/gazelor naturale, iar veniturile utilizate în calculație s-ar referi la totalitatea acestora, indiferent de activitate.
- Impozitul nu prevede posibilitatea deducerii impozitelor specifice datorate în legătură cu producția de țiței / gaze naturale, ajungând astfel la o dublă, triplă impozitare a acelorași venituri.
- Impozitul specific pe cifra de afaceri (petrol și gaze) este în contradicție cu prevederile de stabilitate din legislație/acordurile petroliere (precum cele din Legea offshore 256 / 2018), însă reglementarea impozitului nu conține precizări exprese cu privire la interacțiunea cu aceste prevederi de stabilitate, sporind incertitudinea interpretării legislației, îngreunând previziunile și ridicând riscul unor litigii în acest sens.
- Nedeductibilitatea acestui impozit la calculul impozitului pe profit este criticabilă, întrucât, acest impozit este în scopul activității economice, are o bază de calcul diferită de cea aferentă impozitului pe profit, nefiind identificat vreun impediment în considerarea acestui impozit drept deductibil;

Nu este clar dacă acest *impozit suplimentar pentru persoanele juridice care desfășoară activități în sectoarele petrol și gaze naturale*, fiind în fapt un impozit datorat distinct față de impozitul pe profit, va fi luat în calcul din perspectiva măsurilor Pillar Two privind asigurarea unui nivel minim global de impozitare (15%) a grupurilor de întreprinderi multinaționale și a grupurilor naționale de mari dimensiuni (conform Directivei UE 2022 / 2523 – al cărui termen de transpunere în legislația României este 31.12.2023);

### Suprapunerea excesivă a mai multor elemente de impozitare, în esență, asupra aceluiași element de venit

Sistemul de impozitare specifică a sectorului upstream al țițeiului și gazelor naturale din România prevede până la patru niveluri diferite de impozitare, pentru aceeași activitate. Astfel, producția de țiței și gaze naturale este supusă:

1. Redevențelor;
2. Impozitării suplimentare onshore (OG 7 / 2013), impozitării suplimentare offshore / onshore de mare adâncime (Legea 256 / 2018) sau impozitării pe veniturile din activitățile de exploatare a resurselor naturale, altele decât gazele naturale (OG 6/2013);
3. Impozitului pe profit;
4. Contribuției de solidaritate (2022-2023) sau impozitului specific pe cifra de afaceri (petrol și gaze naturale) (2024-2025)

Se observă astfel un grad sporit de complexitate a sistemului de impozitare. Desigur, un anume grad de complexitate poate exista cu scopul de a calibra un sistem de impozitare echilibrat cu componente fixe și variabile. Totuși, o asemenea ipoteză nu este susținută în acest caz, întrucât nivelurile 2. – impozitarea suplimentară și 4. – contribuția de solidaritate și impozitul specific pe cifra de afaceri (petrol și gaze naturale) **au fost introduse în plus față de sistemul existent la începutul anului 2013** (alcătuit din redevențe și impozit pe profit) **fără o reechilibrare a elementelor existente** (cu posibila excepție, după caz, a permiterii unor deduceri din perspectiva impozitului pe profit), **având doar efectul majorării impozitării** (ajungând, în esență, la o *cvadruplă impozitare a acelorași venituri la nivelul aceluiași contribuabil*).

### Necalibrarea / necoralarea nivelului de preț considerat a fi excedentar / suplimentar

În practica internațională, *impozitele suplimentare* se aplică, de regulă, asupra prețurilor de vânzare considerate excedentare, pentru producătorii ce realizează un supraprofit (deci, peste un nivel considerat normal pentru sectorul respectiv).

În plan național:

- în cazul *impozitului pe veniturile suplimentare obținute ca urmare dereglementării prețurilor din sectorul gazelor naturale*, este considerat venit suplimentar cel ce depășește *prețul de achiziție a gazelor naturale din producția internă pentru clienții casnici și noncasnici în anul 2012, respectiv 45,71 lei/MWh, ajustat cu rata IPC în anul 2014* iar
- în cazul *impozitului pe veniturile suplimentare offshore / onshore de mare adâncime este considerat venit suplimentar cel ce depășește 85 lei / MWh, ajustat cu inflația începând cu 1 ianuarie 2019;*

Pe de altă parte, conform motivării introductive a OUG 27 / 2022, măsurile introduse, printre care și stabilirea unui preț de vânzare către furnizorii clienților casnici și producătorilor de energie termică plafonat de **150 lei / MWh** la gaze naturale, respectiv preț final facturat de furnizorii clienților casnici de **310 lei / MWh** sau clienților non-casnici de **370 lei / MWh** asigură (i) *în plan economic și social un nivel ridicat de protecție a vieții, sănătății și securității consumatorilor*, (ii) *un înalt grad de protecție a consumatorilor*.

Astfel, se observă o semnificativă necorelare a nivelurilor de preț prin raportare la care se determină *veniturile suplimentare* și prin raportare la nivelul care asigură protecția consumatorilor conform OUG 27 / 2022.

Se poate observa, astfel, că așa-zisa *impozitare suplimentară* stabilită prin Ordonanța nr. 7/2013 și Legea nr. 256/2018, se aplică inclusiv unor prețuri de vânzare ale gazelor naturale ce nu mai sunt excedentare, suplimentare față de nivelul considerat normal în prezent.

### **Insuficienta implementare a unei impozitări pe bază de profitabilitate în ceea ce privește impozitarea pe veniturile suplimentare din domeniul upstream al țițeiului și gazelor naturale**

De asemenea, chiar dacă impozitele pe veniturile suplimentare (OG 7 / 2013, Legea 256 / 2018) și impozitul specific pe cifra de afaceri (petrol și gaze naturale) conțin elemente de impozitare pe bază de profitabilitate (întrucât conțin componente de deduceri ale investițiilor realizate), abordarea modernă fiind combinarea unor elemente de redevență cu elemente de impozitare ce țin de profitabilitatea proiectelor, **totuși, apreciem că această intenție a fost implementată defectuos din perspectiva tehnicii administrative.**

Se poate observa că, la nivel mondial, sistemele de impozitare în sectorul *upstream* al țițeiului și gazelor naturale sunt alcătuite din mai multe elemente, o abordare comună fiind combinarea unor redevențe (cu efect imediat), cu impozitare ce ia în calcul *profitabilitatea* exploatării (cu efect pe termen lung). Prin această combinație se asigură un echilibru rezonabil, o aliniere între nevoile constante și imediate ale statului și nevoile contribuabilului de a corela impozitul datorat cu profitabilitatea proiectelor sale.

Cu toate acestea, impozitele pe veniturile suplimentare din România încă nu acționează ca adevărate impozite pe profitabilitate întrucât, efect direct al modului de calcul, producătorii datorează și plătesc acest impozit chiar și înaintea recuperării investiției (deducerile de investiții fiind limitate, producătorii datorează și achită de la bun început impozit).

Mai mult, introducerea acestor impozite ar fi trebuit să coincidă cu diminuarea cuantumului redevenței, în așa fel încât să se mențină nivelul de impozitare total pe proiect, însă cu o alocare temporală diferită pe durata proiectului: în primă parte urmând a se achita redevențe, urmând ca, în timp, impozitul pe venituri suplimentare să crească în importanță.

Din contră, impozitele suplimentare s-au adăugat redevențelor datorate, crescând cu totul nivelul de impozitare, de la bun început.

Această abordare este una contrară practicii la nivel european, unde impozitarea specifică în sectorul upstream cu elemente de profitabilitate este (i) similară cu mecanismul aplicat celorlalte sectoare de activitate și/sau (ii) conține măsuri de încurajare a investițiilor (ex: deducere mai rapidă, supra-deducere a investițiilor ș.a.m.d.).

Așa cum am constatat și în studiul similar realizat la nivelul lunii septembrie 2019, sistemul de impozitare specific sectorului upstream al țițeiului și gazelor naturale din România și-a îndeplinit cu brio obiectivul principal avut în vedere, acela de a genera venituri bugetare suplimentare pe termen scurt, în special pentru perioada 2021 - 2022.

Privind prin prisma acestui singur obiectiv, devin explicabile (i) **evoluția ratei efective de impozitare din România, de departe cea mai ridicată dintre țările europene analizate în perioada 2021 - 2022**, (ii) **creșterile recente în ceea ce privește impozitele și taxele specifice colectate, într-un ritm semnificativ disproporționat față de evoluția veniturilor din acest domeniu dar și (iii) introducerea măsurilor privind impozitul specific pe cifra de afaceri (petrol și gaze naturale), respectiv majorarea redevențelor.**

Nivelul veniturilor bugetare realizate din impozitarea specifică sectorului upstream în anul 2022 a fost atât de ridicat încât este posibil (*în măsura în care nu s-a ținut cont de caracterul excepțional al acestuia*) ca acesta să fi contribuit la conceperea unui buget de stat nerealist pentru anul 2023, deci, să fi contribuit inclusiv la introducerea măsurilor suplimentare de acoperire a deficitului constând în **(i) introducerea impozitului specific pe cifra de afaceri (petrol și gaze naturale) și (ii) majorarea redevențelor petroliere, măsuri de la care există așteptarea că vor conduce cel puțin la menținerea ratei de impozitare efective din România la niveluri comparativ ridicate față de celelalte state din Europa.**

Întrebarea este însă dacă măsurile luate au cauzat sau vor cauza un dezechilibru între nevoile pe termen scurt și cele pe termen lung, dacă aceste venituri suplimentare la buget au venit cu sacrificiul (i) descurajării investițiilor viitoare și (ii) descurajării producției locale (cu reducerea, desigur, a independenței energetice și creșterea dependenței de importuri).

În opinia noastră, schimbările implementate în domeniul impozitării upstream a țițeiului și gazelor naturale din România sunt dese, imprevizibile, cu impact semnificativ, contribuie aproape întotdeauna la ridicarea sarcinii fiscale, și sunt viciate de numeroase deficiențe tehnice, caracteristici cu efect negativ asupra (i) reputației României ca destinație de investiții, (ii) producției viitoare (fiind astfel redus și controlul posibil a fi exercitat în acest sens de către autorități) și (iii) veniturilor (pe termen lung) ale bugetului de stat.

Celelalte obiective posibile nu au fost avute în vedere atunci când au fost luate măsurile ce au condus la forma actuală a sistemului de impozitare în sectorul upstream al țițeiului și gazelor naturale:

#### ● Ocuparea forței de muncă

Nu am identificat măsuri bazate pe criteriul ocupării forței de muncă. Numărul de angajați depinde de amploarea activităților, dar și de tehnologiile utilizate. De asemenea, este de așteptat ca încurajarea proiectelor mai dificile (offshore / onshore de mare adâncime) ce necesită resurse umane suplimentare să contribuie mai mult la ocuparea forței de muncă, mai ales prin efectul indirect și indus al unor asemenea proiecte de investiții. În acest sens, modificările favorabile introduse prin Legea 157 / 2022 în domeniul offshore pot fi, în mod indirect, considerate drept măsuri cu efect pozitiv asupra ocupării forței de muncă.

Încurajarea, în general, printr-un sistem de impozitare favorabil, a investițiilor continue în domeniul upstream și încurajarea capacităților de producție ar avea un efect pozitiv asupra ocupării forței de muncă.

Pe de altă parte, într-un sistem de impozitare imprevizibil, cu tendință de creștere a sarcinii fiscale (așa cum poate fi caracterizat cel din România), investitorii își vor concentra activitățile în proiectele cu cele mai ridicate și sigure randamente (având astfel un efect negativ asupra ocupării forței de muncă).

#### ● Mediul înconjurător

Din analiza realizată, nu am identificat vreo măsură fiscală bazată pe criteriile legate de mediul înconjurător.

În opinia noastră, sistemul de impozitare specific sectorului upstream al țițeiului și gazelor naturale din România poate avea efectul de a *încuraja sau descuraja* latura producției locale (deci, latura ofertei locale), dar nu neapărat și perspectiva cererii, a consumului efectiv de produse petroliere (care în multe state este realizat aproape exclusiv din importuri) – consumul fiind, în fapt, în accepțiunea generală, sursa principală de îngrijorare în materia mediului înconjurător.

Întrucât cererea de produse energetice nu este afectată în mod direct de sistemul de impozitare specific sectorului upstream al țițeiului și gazelor naturale, este de așteptat ca deficitul de produse energetice să fie în general îndeplinit prin importuri (în măsura în care cantitățile necesare sunt ușor disponibile, la prețuri egale / similare), decât prin conversia la tehnologii alternative / regenerabile. Prin urmare, chiar dacă, în sens general, sistemul de impozitare a sectorului upstream din România are un efect de descurajare a investițiilor în sectorul upstream, nu am identificat un efect semnificativ al sistemului de impozitare actual asupra mediului înconjurător.

#### ● Securitatea energetică

Sistemul actual de impozitare acționează contrar obiectivului securității energetice, având ca efect descurajarea producției locale și diminuarea gradului de independență energetică. Întrucât necesarul de produse energetice nu este afectat de sistemul de impozitare specific domeniului upstream, deficitul de produse energetice rămâne a fi în general acoperit prin importuri sau, după caz, în funcție de posibilități, prin implementarea unor tehnologii alternative;

Sistemul de impozitare a sectorului upstream al țițeiului și gazelor naturale este, deci, orientat în principal pe realizarea unor venituri bugetare pe termen scurt, fără un echilibru între nevoile prezentului și cele ale viitorului, acționând în detrimentul atragerii investițiilor și, implicit, a creșterii capacității de producție, a gradului de ocupare a forței de muncă și a independenței energetice.

## VI. Posibile măsuri de îmbunătățire a sistemului

Având în vedere deficiențele identificate, considerăm că următoarele ar putea constitui măsuri cu potențiale efecte benefice, în sensul aducerii unui echilibru între: (i) **nevoile prezentului și cele ale viitorului**, (ii) **necesitățile bugetare ale statului și celelalte obiective strategice**, respectiv (iii) **necesitățile statului și cele ale investitorilor**:

- Realizarea unei **analize cost-beneficiu cu privire la oportunitatea majorării impozitării specifice** pe termen scurt în detrimentul atractivității României ca destinație de investiții în sectorul upstream pe termen lung (în contextul unui declin natural al producției în absența investițiilor și, implicit, al producției upstream a țițeiului și gazelor naturale care generează impozitarea specifică) și, după caz, **recalibrarea nivelului de impozitare în acord cu strategia considerată optimă**;

În opinia noastră, **concluzia acestei analize cost-beneficiu ar conduce în mod normal la recalibrarea nivelului de impozitare în sensul reducerii sarcinii fiscale efective, la un nivel mai apropiat de media țărilor europene**, pentru îmbunătățirea competitivității, în vederea încurajării investițiilor și producției în România.

Recalibrarea sistemului de impozitare suplimentară ar putea fi realizată prin următoarele măsuri:

- În contextul în care discrepanța cea mai notabilă în ceea ce privește evoluția impozitării specifice a avut loc în contextul unor prețuri ridicate (2021 – 2022) și s-a reflectat în principal în impozitarea suplimentară a gazelor naturale, ar putea fi avută în vedere **reducerea cotelor maxime aplicabile în cazul impozitului pe veniturile suplimentare din dereglementarea pieței de gaze naturale (OG 7 / 2013 – cota maximală de 80%) și în cazul impozitului pe veniturile suplimentare offshore / onshore de mare adâncime (Legea 256 / 2018 – cota maximală de 70%)**;

În mod corelativ, ar putea fi avute în vedere, în general, **ajustarea cotelor și pragurilor de prețuri utilizate în calculul impozitelor suplimentare în domeniul gazelor naturale**.

Nivelul ridicat al cotelor maxime și cotele progresive ridicate în cazul impozitelor suplimentare a gazelor naturale au reprezentat motivul principal al evoluției discrepante între nivelul impozitării și al veniturilor înregistrate din producție, întrucât, pe măsura creșterii prețurilor, aceste cote s-au aplicat asupra unei proporții mai ridicate din totalul veniturilor din producție.

Nivelul acestor cote maxime (atenție, definite / aplicabile la acest nivel anterior crizei energetice din 2021-2022!) și nivelul în general foarte ridicat al cotelor aplicabile în cazul impozitării veniturilor suplimentare din gazele naturale pun serioase semne de întrebare cu privire la gradul de liberalizare a pieței de gaze naturale din România.

- **Actualizarea și armonizarea** (între OG 7 / 2013 și Legea 256 / 2018, respectiv, după caz, OUG 27 / 2022) **nivelului de la care se consideră că veniturile din vânzarea gazelor naturale reprezintă venit suplimentar supus impozitării suplimentare**. În acest sens, cel mai recent nivel avut în vedere în cadrul măsurilor de reglementare a prețurilor pentru protecția consumatorilor a fost de 150 lei / MWh.
- În ceea ce privește *impozitarea suplimentară onshore din dereglementarea pieței gazelor naturale* (OG 7 / 2013):
  - (o corecție a unei deficiențe tehnice) **Permiterea deducerii investițiilor la calculul impozitului pe veniturile suplimentare din dereglementarea pieței** (OG 7 / 2013) **inclusiv pentru veniturile suplimentare peste 85 lei / MWh**;
  - **Reducerea sau eliminarea cotei maxime de 80% sau ridicarea plafonului de preț peste care se aplică această cotă maximală** (în corelare cu nivelul de 150 lei / MWh – preț ce asigură protecția consumatorilor conform OUG 27 / 2022 sau 190 lei / MWh – prețul peste care se aplică cota maximală de 70% prevăzută de Legea 256 / 2018);
- În ceea ce privește *impozitul specific pe cifra de afaceri (petrol și gaze naturale)*, considerăm că implementarea acestuia nu este oportună din perspectiva predictibilității, efectului asupra reputației și atractivității României ca destinație stabilă de investiție în domeniul upstream, având în vedere gradul deja ridicat al impozitării specifice în sectorul upstream, interacțiunea cu clauzele de stabilitate, deficiențele evidente de implementare, astfel că, în principal, ar putea fi avută în vedere eliminarea cu totul a acestuia (la momentul prezentei analize această abordare apare în mod real fezabilă, dat fiind că intenția este ca măsurile să fie aplicabile de la 1 ianuarie 2024).

În măsura în care nu este considerată oportună eliminarea acestuia, **ar putea fi avute în vedere următoarele ajustări tehnice**:

- Definirea (și reglementarea prin legislația primară) unor criterii transparente de selecție a contribuabililor / a activităților relevante, pentru a evita stabilirea arbitrară a contribuabililor / activităților relevante;

- Definirea corespunzătoare sferei de aplicare limitate la o bază de calcul corespunzătoare activităților efectiv vizate (petrol și gaze naturale), nu la nivelul întregii activități;
  - În cazul în care baza de calcul nu este stabilită limitat și ar lua în considerare veniturile aferente tuturor activităților, în această ipoteză ar fi necesară extinderea deducerilor la toate investițiile / activele, nu doar la o categorie de investiții / active eligibile (posibil limitate la domeniul specific petrolului și gaze naturale);
  - Corelarea din perspectivă temporală a deducerilor cu veniturile luate în calcul – în sensul permiterii deducerii tuturor investițiilor / activelor ce contribuie la realizarea veniturilor, nu doar în cazul celor înregistrate după 1 ianuarie 2024;
  - Deducerea tuturor impozitelor specifice aferente producției de țiței și gaze naturale din baza de calcul (deja vorbim despre dubla sau tripla impozitare a aceluiași venituri din producție);
  - Considerarea acestui impozit suplimentar drept deductibil la impozitul pe profit, neexistând un impediment tehnic în acest sens;
  - Introducerea unor prevederi exprese care să clarifice faptul că acest impozit este luat în considerare în înțelesul măsurilor Pillar Two privind asigurarea unui nivel minim global de impozitare (15%) a grupurilor de întreprinderi multinaționale și a grupurilor naționale de mari dimensiuni;
- Revenirea la nivelul anterior al cotelor de redevență petrolieră pentru a nu afecta reputația / atractivitatea României ca destinație de investiții în domeniul upstream al țițeiului și gazelor naturale, *sau în măsura în care nu este considerată oportună această revenire, introducerea unor prevederi care să detalieze aplicarea acestor noi cote de redevență numai în cazul în care nu este prevăzut altfel prin clauzele de stabilitate a legislației* (prevăzute în legislație sau acordurile petroliere), așa cum era menționat în varianta proiectului de act normativ aferent.
- **Adoptarea unor prețuri de referință relevante pentru piață.** Pentru funcționarea adecvată a mecanismului prețului de referință pentru calculul redevenței, apreciem că (i) acesta trebuie să fie stabilit prin raportare la specificul tranzacțiilor aferente producției de la nivel local (majoritar contracte de furnizare pe termen lung, nu spot) și (ii) acesta trebuie să reprezinte un nivel relevant, ce poate fi **media ponderată a prețurilor înregistrate pe piața locală în perioada de referință.**

De asemenea, ar putea fi analizată și oportunitatea unei eventuale corelări a principiului valorii de piață în materia impozitului pe profit cu valoarea utilizată pentru calculul valorii producției din perspectiva redevențelor (valoarea producției s-ar putea calcula prin raportare la prețurile realizate de producători atunci când acestea se încadrează în intervalul de piață, în caz contrar, valoarea producției ar urma să fie calculată prin raportare la mediana intervalului de piață (ce ar acționa, de facto, ca un preț de referință).

Alternativ, în ceea ce privește calculul redevențelor, ar putea fi avută în vedere **utilizarea prețurilor de vânzare-cumpărare efectiv realizate** (mai puțin costurile de transport, înmagazinare și alte costuri logistice), în detrimentul unui preț de referință – această variantă ar fi cea mai relevantă / coerentă din punct de vedere economic și al predictibilității.

Așteptarea este ca utilizarea unor prețuri de referință relevante pentru piață sau utilizarea prețurilor de vânzare-cumpărare efectiv realizate (pe lângă factorii ce țin de raționament economic / coerență economică / predictibilitate ș.a.m.d.) ar contribui, de asemenea, la **recalibrarea nivelului de impozitare în sensul reducerii sarcinii fiscale efective**, dat fiind că în perioada recentă (2021 – 2022) prețurile tranzacțiilor Day Ahead de pe hub-ul CEGH Austria au înregistrat volatilitate crescută (rezultând în prețuri de referință cu până la +102% mai ridicate decât cele practicate pe piața locală).

- **Corelarea impozitării cu gradul de dificultate și risc al exploatării**, în sensul încurajării, printr-un regim fiscal mai favorabil, aferent exploatărilor mai dificile (i.e. impozitare mai redusă pentru offshore / onshore de mare adâncime comparativ cu exploatăriile onshore). Chiar dacă au fost luate deja măsuri în acest sens (prin modificările implementate prin Legea 157 / 2022 fiind aduse modificări favorabile exploatării perimetrelor offshore / onshore de mare adâncime), în mod suplimentar, la calculul impozitului pe veniturile suplimentare offshore / onshore de mare adâncime ar putea fi avută în vedere **permiterea deducerii redevenței aferente veniturilor suplimentare, similar mecanismului prevăzut în cazul impozitului pe veniturile din dereglementarea pieței gazelor naturale** (Legea 256 / 2018, contrar principiului corelării impozitării cu gradul de dificultate și risc al exploatării, conține în continuare prevederi punctuale mai puțin favorabile în acest sens decât OG 7 / 2013). **Implementarea acestei modificări este cu atât mai importantă în contextul recente creșteri a cotelor de redevență** (conform OUG 91 / 2023), o modificare care, prin imposibilitatea deducerilor la nivelul *impozitului pe veniturile suplimentare offshore / onshore de mare adâncime* – afectează mai mult exploatăriile din perimetrele offshore / onshore de mare adâncime.

- **Un grad mai ridicat de corelare a impozitării cu profitabilitatea proiectelor de exploatare.** Chiar dacă sistemul de impozitare în domeniul upstream al gazelor naturale nu trebuie să fie bazat exclusiv pe profitabilitatea producătorului, **un consum al unor resurse finite fiind înregistrat indiferent de rezultatul acestui consum**, sistemul de impozitare trebuie să fie rezultatul unui compromis între nevoie constante și imediate ale statului și profitabilitatea efectivă a proiectelor.

Acest compromis ar putea fi obținut prin implementarea unui sistem alcătuit din redevență (venituri bugetare relativ constante, pe întreaga durată a producției) alături de un impozit legat de profitabilitate (cu admiterea pierderilor inițiale, inclusiv cele din faza de explorare), ce generează venituri pe termen mai lung. În concret, impozitele pe veniturile suplimentare ar trebui să admită pierderile din fazele inițiale, deducerea integrală a investițiilor efectuate, în așa fel încât impozitele suplimentare să fie datorate începând cu recuperarea totală a investiției de către producător.

- Din perspectiva ocupării forței de muncă, poate cel mai ridicat impact ar putea fi obținut prin **reducerea semnificativă sau eliminarea impozitării specifice pentru proiectele mici sau cu randament scăzut**, ce ar încuraja extinderea activităților cu randament mai scăzut, care în prezent nu reprezintă o prioritate pentru investitorii mari.
- Având în vedere *clauzele de stabilitate din legislație* sau din acordurile petroliere, pentru evitarea oricăror confuzii, ar fi indicat ca orice măsuri de schimbare a sistemului de impozitare specific sectorului upstream al țiteiului și gazelor naturale să prevadă în mod expres dispoziții cu privire la interacțiunea cu clauzele de stabilitate;

## VII. Recomandări generale

În plus față de propunerile de mai sus privind îmbunătățirea sistemului de impozitare specifică sectorului upstream al țițeiului și gazelor naturale din România, următoarele recomandări generale ar trebui avute în vedere în procesul administrativ / legislativ:

- **Respectarea prevederilor referitoare la perioadele de aplicare a impozitelor cu caracter temporar;**
- **Respectarea prevederilor de stabilitate în relație cu investitorii existenți și potențiali;**
- **Introducerea unor dispoziții exprese cu privire la aplicarea priorității a prevederilor de stabilitate în actele normative ce reglementează impozitarea specifică, pentru evitarea oricăror confuzii / litigii în același sens;**
- **Analiza caracterului excepțional sau recurent al veniturilor bugetare rezultate din impozitarea specifică sectorului upstream al țițeiului și gazelor naturale și construirea bugetului de stat ținând cont în principal de nivelul sustenabil, recurent, probabil, al veniturilor din impozitarea specifică sectorului upstream;**
- **Actualizarea și corelarea în timp util a legislației specifice în vederea implementării modificărilor necesare pentru păstrarea coerenței legislative** (spre ex: actualizare în timp util norme / instrucțiuni / metodologii ANRM, prin raportare la modificările privind implementarea unor prețuri plafonate).

## Referințe

1. **Fiscal Regimes for Extractive Industries: Design and Implementation** - International Monetary Fund;
2. **International Taxation of Upstream Oil and Gas** - Second Edition, Tolley;
3. **Excess Profit Taxes: Historical Perspective and Contemporary Relevance**, IMF Working Paper Fiscal Affairs Department, 2022 International Monetary Fund,, Shafik Hebous, Dinar Prihardini, and Nate Vernon
4. **The effectiveness and distributional consequences of excess profit taxes or windfall taxes in light of the Commission's recommendation to Member States**, publication for the Subcommittee on tax matters, Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies, European Parliament, Luxembourg, Nicolay, K, Spix, J., Steinbrenner, D., and Woelfing, N., 2023,
5. **ANRE** - Raport monitorizare piața gaze naturale - 2022 - 2021;
6. **INSSE** - informații cu privire la producția națională de țiței și gaze naturale, indicele prețurilor de consum;
7. **ANAF Buletin statistic fiscal** - Trimestrul IV 2022
8. **Ministerul Finanțelor** - Execuția bugetului general consolidat, 31.12.2022;
9. **U.S. Energy Information Administration** - Statistici producție țiței și gaze naturale la nivel de țară -
10. **O imagine de ansamblu asupra redevențelor și impozitelor similare, Sectorul upstream de petrol și gaze naturale în Europa**, Deloitte, aprilie 2018;
11. **Principii de stabilire a prețului de referință pentru gazele naturale** - Deloitte, Iunie 2018;
12. **Global oil and gas tax guide 2019**, Ernst & Young;
13. **Starea sistemului de impozitare specific sectorului upstream al gazelor naturale din România**, Biriș Goran, septembrie 2019
14. **Raportul anual OMV Petrom S.A. 2022 - 2020**;
15. **Prezentări OMV Capital Markets Story 2022 - 2023**;
16. **Raportul anual Romgaz S.A. 2022 - 2020**;

<b>AUSTRIA</b>	OMV Group Annual Report 2022
<b>CROATIA</b>	INA Annual Report 2022
	INA Annual Report 2021
	INA Annual Report 2020
<b>DANEMARCA</b>	Statistici naționale producție țiței și gaze naturale Danemarca
	Statistici Ministerul Finanțelor din Danemarca referitoare la veniturile din impozitare, pe categorii
	Autoritatea statistică din Danemarca
	Nordsofonden Annual Report 2022
<b>FRANȚA</b>	Vermillion Energy Annual Report 2022
	Vermillion Energy Annual Report 2020
<b>IRLANDA</b>	Vermillion Energy Annual Report 2022
	Vermillion Energy Annual Report 2020
<b>ITALIA</b>	ENI Annual Report 2022
	ENI Raport anual privind plățile către guverne 2022, 2021, 2020
	Shell Annual Report and Accounts 2022
	Shell Rapoarte anuale privind plățile către guverne 2022, 2021, 2020
	TotalEnergies Universal Registration Document 2022 Including the Annual Financial Report
	TotalEnergies Factbook 2022
	Statistici anuale Italia privind plățile de impozite producție
	Statistici anuale Italia privind producția de petrol
<b>TURCIA</b>	Legea petrolului nr. 6491 / 2013
<b>UNGARIA</b>	MOL Integrated Annual Report 2022, 2021



<b>CEHIA</b>	MND a.s. - Annual report 2022, 2021, 2020
<b>ESTONIA</b>	Eesti Energia Annual report 2022
	Eesti Energia Annual report 2020
	Website Viru Keemia Grupp <a href="https://www.vkg.ee/aastaraamat2022/en/economic-environment/">https://www.vkg.ee/aastaraamat2022/en/economic-environment/</a>
	<a href="https://www.vkg.ee/aastaraamat2022/en/business-fields-activity/">https://www.vkg.ee/aastaraamat2022/en/business-fields-activity/</a>
	<a href="https://news.err.ee/1608947218/mining-companies-also-pay-environment-costs-for-oil-shale-left-underground">https://news.err.ee/1608947218/mining-companies-also-pay-environment-costs-for-oil-shale-left-underground</a>
	<a href="https://keskkonnaamet.ee/uudised/keskkonnatasusid-deklareeriti-moodunud-aastal-89-miljonit-eurot">https://keskkonnaamet.ee/uudised/keskkonnatasusid-deklareeriti-moodunud-aastal-89-miljonit-eurot</a>
Statistici autoritate mediu Estonia: <a href="https://public.tableau.com/app/profile/keskkonnaamet/viz/Keskkonnatasustatistika2011-2022/Deklareeritudkeskkonnatasu2011-2022">https://public.tableau.com/app/profile/keskkonnaamet/viz/Keskkonnatasustatistika2011-2022/Deklareeritudkeskkonnatasu2011-2022</a>	
<b>SLOVACIA</b>	Ordin 155/1994 - calcul plății miniere datorate petrol
<b>LITUANIA</b>	Legea resurselor hidrocarburi
<b>ALBANIA</b>	Informațiile privind plățile către guverne Bankers Petroleum Ltd.
	Informații privind nivelul producției de petrol în Albania
<b>OLANDA</b>	EBN Annual Report 2022, 2021
<b>NORVEGIA</b>	Informații statistice producție țiței și gaze naturale Norvegia <a href="https://www.norskpetroleum.no/en/facts/historical-production/#annually">https://www.norskpetroleum.no/en/facts/historical-production/#annually</a>
	Informații statistice impozitare specifică Norvegia <a href="https://www.norskpetroleum.no/en/economy/petroleum-tax/">https://www.norskpetroleum.no/en/economy/petroleum-tax/</a>
	Equinor Integrated Annual Report 2022, 2021
<b>SERBIA</b>	NIS Annual Report for 2022, 2021
<b>POLONIA</b>	Institutul de Geologie din Polonia - informații cu privire la producția de petrol
	Situații financiare ale PGNIG pentru anul 2020,2021
	Situații financiare ale Orlen pentru anul 2022
	Informații cu privire la tarifele aplicabile în domeniul minier în 2020, 2021, 2022
<b>UK</b>	Rapoarte Business Outlook 2022, 2021, 2020 OEUK / OGUK
	Rapoarte Economic Report 2022, 2021, 2020 OUEK / OGUK
	Statistici guvernamentale UK impozite și venituri producție țiței și gaze naturale
<b>ROMÂNIA</b>	Rapoarte anuale Romgaz 2020, 2021, 2022
	Rapoarte anuale OMV Petrom 2020, 2021, 2022
	OMV Petrom SA - Capital market story September 2022, September 2023
<b>GERMANIA</b>	Petroleum and natural gas in the Federal Republic of Germany, 2021, 2022
	Raport anual 2022, 2021 - Asociația BVEG
	Raport anual Neptune Energy 2022, 2021

## Cadru legal analizat

1. **Legea petrolului nr. 238/2004;**
2. **Ordonanța de urgență nr. 91/2023** privind unele măsuri referitoare la exercitarea dreptului de proprietate publică și privată a statului, precum și la administrarea eficientă a proprietăților statului, precum și pentru modificarea și completarea unor acte normative
  1. Proiect act normativ;
  2. Nota de fundamentare proiect act normativ;
3. **Hotărârea 2075 / 2004** privind aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea Legii petrolului nr. 238/2004;
4. **Ordinul nr. 98/1998** privind aprobarea metodologiilor de stabilire a prețului de referință pentru petrolul (țiței și gaze naturale) extras în România și modificarea și completarea unor instrucțiuni tehnice privind activitatea titularilor de acorduri petroliere;
  1. Metodologiile de stabilire a prețului de referință pentru petrolul extras din România
  2. Instrucțiunea tehnică privind preluarea și valorificarea cantităților de petrol reprezentând redevența din 17.08.1998
5. **Ordinul nr. 204/2019** privind aprobarea Metodologiei de stabilire a prețului de referință pentru țițeiurile extrase în România și a Instrucțiunilor tehnice privind activitatea titularilor de acorduri petroliere;
  1. Instrucțiunile tehnice privind activitatea titularilor de acorduri petroliere, din 17.04.2019;
  2. Metodologie de stabilire a prețului de referință pentru țițeiurile extrase în România;
6. **Ordinul nr. 281/2019** pentru modificarea anexei nr. 2 la Ordinul președintelui Agenției Naționale pentru Resurse Minerale nr. 204/2019 privind aprobarea Metodologiei de stabilire a prețului de referință pentru țițeiurile extrase în România și a Instrucțiunilor tehnice privind activitatea titularilor de acorduri petroliere;
  1. Instrucțiunile tehnice privind activitatea titularilor de acorduri petroliere, din 23.07.2019;
7. **Ordinul ANRM nr. 32/2018 (începând cu 12.02.2018)** privind aprobarea Metodologiei de stabilire a prețului de referință pentru gazele naturale extrase în România;
  1. **Ordinul nr. 282/2019 (începând cu 01.08.2019)** pentru modificarea anexei la Ordinul președintelui Agenției Naționale pentru Resurse Minerale nr. 32/2018 privind aprobarea Metodologiei de stabilire a prețului de referință pentru gazele naturale extrase din România;
  2. **Ordinul nr. 299/2019 (începând cu 19.08.2019)** pentru modificarea art. 2 din anexa la Ordinul președintelui ANRM nr. 32/2018 privind aprobarea Metodologiei de stabilire a prețului de referință pentru gazele naturale extrase din România;
  3. **Ordin 233/2020 (începând cu 27.07.2020)** pentru modificarea anexei la Ordinul președintelui Agenției Naționale pentru Resurse Minerale nr. 32/2018 privind aprobarea Metodologiei de stabilire a prețului de referință pentru gazele naturale extrase în România;
  4. **Ordin 56/2022 (începând cu 06.04.2022)** pentru modificarea anexei la Ordinul președintelui Agenției pentru Resurse Minerale nr. 32/2018 privind aprobarea Metodologiei de stabilire a prețului de referință pentru gazele naturale extrase în România;
  5. **Ordin 362/2022 (începând cu 19.12.2022)** pentru modificarea anexei la Ordinul președintelui Agenției Naționale pentru Resurse Minerale nr. 32/2018 privind aprobarea Metodologiei de stabilire a prețului de referință pentru gazele naturale extrase în România;
  6. **Ordin 201/2023 (începând cu 17.05.2023)** pentru modificarea anexei la Ordinul președintelui Agenției Naționale pentru Resurse Minerale nr. 32/2018 privind aprobarea Metodologiei de stabilire a prețului de referință pentru gazele naturale extrase în România;
8. **Legea energiei și a gazelor naturale nr. 123/2012;**
9. **Ordonanța nr. 6/2013 (începând cu 06.01.2013)** privind instituirea unor măsuri speciale pentru impozitarea exploatării resurselor naturale, altele decât gazele naturale;
  1. **Lege 261/2013 (începând cu 10.10.2013)** pentru aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 6/2013 privind instituirea unor măsuri speciale pentru impozitarea exploatării resurselor naturale, altele decât gazele naturale

2. **OUG 80/2014 (începând cu 12.12.2014)** pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și a altor acte normative
  3. **OUG 57/2015 (începând cu 11.12.2015)** pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și a altor acte normative;
  4. **OUG 99/2016 (începând cu 22.12.2016)** privind unele măsuri pentru salarizarea personalului plătit din fonduri publice, prorogarea unor termene, precum și unele măsuri fiscal-bugetare;
  5. **OUG 90/2017 (începând cu 07.12.2017)** privind unele măsuri fiscal-bugetare, modificarea și completarea unor acte normative și prorogarea unor termene;
  6. **OUG 114/2018 (începând cu 29.12.2018)** privind instituirea unor măsuri în domeniul investițiilor publice și a unor măsuri fiscal-bugetare, modificarea și completarea unor acte normative și prorogarea unor termene;
  7. **OUG 130/2021 (începând cu 18.12.2021)** privind unele măsuri fiscal-bugetare, prorogarea unor termene, precum și pentru modificarea și completarea unor acte normative;
10. **Ordonanța nr. 7/2013 (începând cu 01.02.2013)** privind instituirea impozitului asupra veniturilor suplimentare obținute ca urmare a dereglementării prețurilor din sectorul gazelor naturale, cu modificările aduse prin următoarele acte:
1. **O.U.G. nr. 12/2013 (începând cu 08.03.2013)** pentru reglementarea unor măsuri financiar-fiscale și prorogarea unor termene;
  2. **O.U.G. nr. 13/2014 (începând cu 01.04.2014)** pentru modificarea anexei la Ordonanța Guvernului nr. 7/2013 privind instituirea impozitului asupra veniturilor suplimentare obținute ca urmare a dereglementării prețurilor din sectorul gazelor naturale;
  3. **O.U.G. nr. 80/2014 (începând cu 12.12.2014)** pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și a altor acte normative;
  4. **O.U.G. nr. 57/2015 (începând cu 11.12.2015)** pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și a altor acte normative;
  5. **O.U.G. nr. 99/2016 (începând cu 22.12.2016)** privind unele măsuri pentru salarizarea personalului plătit din fonduri publice, prorogarea unor termene, precum și unele măsuri fiscal-bugetare;
  6. **O.U.G. nr. 25/2017 (începând cu 01.04.2017)** pentru modificarea conținutului anexei la Ordonanța Guvernului nr. 7/2013 privind instituirea impozitului asupra veniturilor suplimentare obținute ca urmare a dereglementării prețurilor din sectorul gazelor naturale;
  7. **Legea nr. 165/2022 (începând cu 03.06.2022)** privind respingerea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 25/2017 pentru modificarea conținutului anexei la Ordonanța Guvernului nr. 7/2013 privind instituirea impozitului asupra veniturilor suplimentare obținute ca urmare a dereglementării prețurilor din sectorul gazelor naturale
  8. **O.U.G. nr. 90/2017 (începând cu 07.12.2017)** privind unele măsuri fiscal-bugetare, modificarea și completarea unor acte normative și prorogarea unor termene;
  9. **Legea nr. 73/2018 (începând cu 01.04.2018)** pentru aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 7/2013 privind instituirea impozitului asupra veniturilor suplimentare obținute ca urmare a dereglementării prețurilor din sectorul gazelor naturale;
11. **Ordonanța de urgență nr. 114/2018** privind instituirea unor măsuri în domeniul investițiilor publice și a unor măsuri fiscal-bugetare, modificarea și completarea unor acte normative și prorogarea unor termene;
1. O.U.G. nr. 19/2019 pentru modificarea și completarea unor acte normative;
  2. Anexele 1 și 2 la Ordinul președintelui ANRE nr. 18 / 2019 pentru aprobarea Metodologiei privind calculul și stabilirea contribuției bănești anuale prevăzute la art. 2 alin. (31) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 33/2007 privind organizarea și funcționarea Autorității Naționale de Reglementare în Domeniul Energiei, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 160/2012, astfel cum a fost introdus prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 114/2018, și modificarea Ordinului președintelui Autorității Naționale de Reglementare în Domeniul Energiei nr. 224/2018 privind aprobarea tarifelor și contribuțiilor bănești percepute de Autoritatea Națională de Reglementare în Domeniul Energiei în anul 2019, din 25.02.2019;
12. **Legea nr. 256/2018** privind unele măsuri necesare pentru implementarea operațiunilor petroliere de către titularii de acorduri petroliere referitoare la perimetre petroliere offshore și onshore de adâncime;
1. OUG 106 / 2022 pentru modificarea și completarea Legii energiei electrice și a gazelor naturale nr. 123/2012, precum și pentru modificarea unor acte normative;

2. Lege 157 / 2022 pentru modificarea și completarea Legii nr. 256/2018 privind unele măsuri necesare pentru implementarea operațiunilor petroliere de către titularii de acorduri petroliere referitoare la perimetre petroliere offshore;
3. OUG 168 / 2022 privind unele măsuri fiscal-bugetare, prorogarea unor termene, precum și pentru modificarea și completarea unor acte normative
4. Expunere de motive pentru proiectul Legii privind unele măsuri necesare pentru implementarea operațiunilor petroliere de către titularii de acorduri petroliere referitoare la perimetre petroliere offshore;
13. **Ordonanța de urgență nr. 27/2022** privind măsurile aplicabile clienților finali din piața de energie electrică și gaze naturale în perioada 1 aprilie 2022-31 martie 2023, precum și pentru modificarea și completarea unor acte normative din domeniul energiei
14. **Regulamentul UE 2022/1854** al Consiliului din 6 octombrie 2022 privind o intervenție de urgență pentru abordarea problemei prețurilor ridicate la energie;
15. **Ordonanța de urgență nr. 186/2022** privind unele măsuri de punere în aplicare a Regulamentului (UE) 2022/1854 al Consiliului din 6 octombrie 2022 privind o intervenție de urgență pentru abordarea problemei prețurilor ridicate la energie;
  1. **Lege 119/2023** pentru aprobarea OUG 186/2022 privind unele măsuri de punere în aplicare a Regulamentului (UE) 2022/1.854 al Consiliului din 6 octombrie 2022 privind o intervenție de urgență pentru abordarea problemei prețurilor ridicate la energie;
  2. **Ordonanța nr. 30/2023** pentru stabilirea unor măsuri bugetare privind utilizarea contribuției de solidaritate instituite prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 186/2022 privind unele măsuri de punere în aplicare a Regulamentului (UE) 2022/1.854 al Consiliului din 6 octombrie 2022 privind o intervenție de urgență pentru abordarea problemei prețurilor ridicate la energie;
16. **Legea nr. 296/2023** privind unele măsuri fiscal-bugetare pentru asigurarea sustenabilității financiare a României pe termen lung;
  1. Proiect act normativ;
  2. Expunerea de motive proiect act normativ.

## Limitări și considerații

În încercarea de a aduce un nivel cât mai ridicat de obiectivitate, Biriș Goran SPARL („**Biriș Goran**”) a încercat să utilizeze cu prioritate informații din surse publice, cât mai recente și cât mai relevante. Având în vedere limitările practice, acolo unde informațiile publice relevante pentru analiză nu au fost suficiente, au fost utilizate informații specifice la nivelul unor entități individuale, presupuneri și ipoteze de lucru. Corectitudinea informațiilor preluate și utilizate în analiză nu a fost verificată independent de către Biriș Goran. Concluziile analizei se bazează strict pe informațiile avute în vedere la realizarea analizei, cu înțelegerea faptului că, orice alte date, informații care nu au fost disponibile sau avute în vedere la momentul realizării analizei, ar putea conduce la concluzii diferite.

Biriș Goran nu își asumă nici o responsabilitate și nici o răspundere legală în legătură cu informațiile și opiniile expuse în prezentul studiu, acesta având obiectivul facilitării unei analize și dezbateri pe subiectul sistemului de impozitare specifică a sectorului upstream al țițeiului și gazelor naturale din România.

