



Nr. 10356 / 04.03.2025

Către,
MINISTERUL FINANTELOR
Domnului Ministru, Tánczos Barna

Referitor: Solicitare de clarificare a Camerei Consultanților Fiscali (CCF) cu privire la aplicarea impozitului suplimentar pentru persoanele juridice care desfășoară activități în sectoarele petrol și gaze naturale

Stimate domnule Ministru,

În baza prevederilor Hotărârii Consiliului superior al CCF nr. 3/2025 pentru aprobarea Procedurii interne privind asigurarea implementării și aplicării art. 2 din Procedura de îndrumare și asistență a contribuabililor/plătitorilor, acordate de către Agenția Națională de Administrare Fiscală, și de coordonare metodologică a activității de aplicare unitară a legislației fiscale și procedural fiscale desfășurate de structurile de asistență contribuabili, precum și în domeniul tehnologiei informației, aprobată prin Ordinul ministrului finanțelor nr. 1.233/2021, cu modificările și completările ulterioare,

dorim prin prezenta să semnalăm anumite aspecte incluse în **Legea nr. 296/2023 privind unele măsuri fiscal-bugetare pentru asigurarea sustenabilității financiare a României pe termen lung, și ulterior în Legea nr. 290/2024 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal**, respectiv reglementarea impozitului suplimentar pentru persoanele juridice care desfășoară activități în sectoarele petrol și gaze naturale („ICAS”), care pentru anumiți contribuabili are un efect nedorit.

I. Context

Precizăm faptul că acest impozit a fost introdus prin **Legea nr. 296/2023**, cu aplicabilitate de la 1 ianuarie 2024, fiind datorat de contribuabilii care desfășoară activități în sectoarele petrol și gaze naturale, și care înregistrau în anul precedent o cifră de afaceri de peste 50 de milioane de euro. Contribuabilii supuși impozitării suplimentare au fost definiți prin intermediul Ordinului Ministerului Finanțelor nr. 5433/2023 drept persoanele juridice care desfășoară activități, principale sau secundare, corespunzătoare următoarelor coduri CAEN:

- 0610 - "Extracția țițeiului";
- 0620 - "Extracția gazelor naturale";
- 1920 - "Fabricarea produselor obținute prin rafinarea petrolului";



- 3522 - "Distribuția combustibililor gazoși, prin conducte";
- 3523 - "Comercializarea combustibililor gazoși, prin conducte";
- 4671 - "Comerț cu ridicata al combustibililor solizi, lichizi și gazoși și al produselor derivate";
- 4730 - "Comerț cu amănuntul al carburanților pentru autovehicule în magazine specializate";
- 4950 - "Transporturi prin conducte".

Ulterior, prin Legea nr. 290/2024 și prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 6830/2024 (care au intrat în vigoare de la 1 ianuarie 2025) a fost adăugat codul CAEN 0910 - "Activități de servicii anexe extracției petrolului brut și gazelor naturale", fiind, de asemenea, actualizată numerotarea/denumirea altor coduri CAEN din listă.

Din perspectiva metodologiei de calcul a impozitului suplimentar, Codul fiscal prevede că acesta se calculează prin aplicarea unei cote de **0,5% din veniturile totale ale contribuabilului**, la care se aplică anumite ajustări, iar impozitul suplimentar rezultat se determină în plus față de impozitul pe profit datorat.

Astfel, pe baza prevederilor legislative actuale, impozitul suplimentar se aplică indiferent de ponderea veniturilor din activitatea economică corespunzătoare sectoarelor petrol și gaze în totalul veniturilor obținute de contribuabili, fapt ce poate conduce la inechități la nivelul anumitor contribuabili, detaliate mai jos.

Guvernul a corectat doar parțial această situație injustă prin adoptarea Ordonanței nr. 3/2025 („OG 3/2025”) ce modifică, începând cu anul 2025, reglementările aplicabile în sensul excluderii de la calculul ICAS a contribuabililor care desfășoară ca activitate secundară vânzarea anumitor produse care, deși activitatea se regăsește în descrierea codurilor CAEN din listă, nu pot fi încadrate, prin natura lor, în categoria produselor petroliere sau gaze naturale (acestea sunt cel mult derivate din hidrocarburi sau nu conțin deloc hidrocarburi), cum sunt:

- lemne de foc, brichete sau peleți;
- naftalină;
- uleiuri lubrifiante, antigel;
- cărbune.

Așadar, reținem că legea prevede în prezent o singură excepție, strict pentru comerțul *secundar* cu produse care, prin natura lor, nu reprezintă produse petroliere și gaze naturale, iar aceasta dispune expres doar pentru viitor, respectiv începând cu anul 2025.

II. Aspecte semnalate

Identificăm în cele ce urmează 3 paliere de agenți economici care comercializează produse care sunt menționate în sfera codurilor CAEN 4671 și 4730 și care pot fi ținuți să aplice ICAS:

1. Agenți economici care derulează comerț secundar, adesea marginal sau incidental cu produse petroliere sau gaze naturale.



2. Agenți economici care derulează comerț cu combustibil solid, uleiuri minerale, naftalină și antigel, din care:
 - 2.1. comerțul cu astfel de produse este secundar, adesea marginal sau incidental;
 - 2.2. comerțul cu astfel de produse este mai degrabă principal.

Caz 1. Agenți economici care derulează comerț secundar, adesea marginal sau incidental cu produse petroliere sau gaze naturale.

Este cazul agenților economici care distribuție sau comercializează produse în diverse recipiente cu combustibili gazoși sau lichizi, vânzători de inputuri în agricultură etc.

Aplicarea metodologiei de calcul a impozitului suplimentar conform prevederilor în vigoare duce la efecte profund negative în sarcina contribuabililor, aceștia putând fi obligați, în anumite situații, să plătească **un impozit suplimentar semnificativ pentru un tip de activitate secundară, care adesea generează un procent insignifiant din cifra de afaceri.**

Mai precis, având în vedere că impozitul suplimentar se va aplica asupra veniturilor totale ale contribuabililor care desfășoară activități corespunzătoare codurilor CAEN menționate anterior, indiferent de ponderea acestor venituri în totalul veniturilor obținute, **există posibilitatea ca agenții economici care generează venituri secundare, adesea marginale sau incidentale, din activitățile respective să datoreze impozitul suplimentar.**

În numeroase situații ce ne-au fost semnalate, impozitul suplimentar ar fi mai mare decât întreg profitul realizat din vânzarea produselor eligibile sau, mai mult, chiar decât întreaga cifră de afaceri realizată din vânzarea acestor produse.

Atât reglementarea la nivelul anului 2024, dar și cea la nivelul anului 2025, nu oferă o soluție de exceptare în cazul acestor agenți economici sau cel mult o soluție de calcul selectiv, respectiv avându-se în vedere doar veniturile efectiv realizate din comerțul cu astfel de produse petroliere și gaze naturale.

În acest context, considerăm că s-ar **încălca principiul justeții impunerii** enunțat în cadrul art. 3 lit. c) din Codul fiscal în cazul contribuabililor ce obțin venituri marginale din activitățile prevăzute de Codul fiscal ca fiind aferente sectorului petrol și gaze naturale, contribuabili ce s-ar vedea puși în postura de a suporta impozitul suplimentar calculat la nivelul cifrei de afaceri totale, chiar dacă veniturile din activitățile specifice sectorului petrol și gaze naturale sunt marginale:

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

Totodată, principiul justeții impunerii enunțat de Codul fiscal este consacrat la nivel constituțional. Astfel, art. 56 alin. (2) din Constituția României prevede că:

„(2) Sistemul legal de impuneri trebuie să asigure așezarea justă a sarcinilor fiscale.”



Principiul este reiterat în jurisprudența Curții Constituționale care a consfințit că fiscalitatea trebuie să fie proporțională, rezonabilă, echitabilă și nediscriminatorie. Astfel, în Decizia de admitere parțială nr. 3/1994, publicată în M. Of. nr. 145/08.06.1994 sunt prevăzute următoarele:

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

Astfel, aplicarea impozitului suplimentar pentru anul 2024 asupra tuturor contribuabililor care desfășoară activități care intră sub incidența respectivelor codurilor CAEN, indiferent de ponderea veniturilor din activități specifice sectorului petrol și gaze naturale în totalul veniturilor, **va genera o povară fiscală substanțială și pe fond inequitabilă și neconcurențială pentru agenții economici**, cu efecte nedorite inclusiv la nivelul consumatorilor.

De asemenea, precizăm că din perspectiva normelor de tehnică legislativă, prevederile din Codul fiscal, aplicabile pentru anul 2024, referitoare la ICAS nu precizau ce tipuri de activități sunt subscrise sectorului de activitate petrol și gaze naturale. Enumerarea codurilor CAEN cu activitățile ce intrau în sfera de aplicare a ICAS a fost stabilită ulterior prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 5433/2023.

O astfel de abordare poate fi interpretată ca o încălcare a normele de tehnică legislativă și ierarhia actelor normative, pentru că practic, prevederile din Ordin adaugă sau modifică substanțial prevederile Codului fiscal, prin schimbarea scopului și obiectului de reglementare al actului normativ ierarhic superior. Mai mult, includerea respectivelor prevederi privind codurile CAEN care guvernează activitățile din sfera de aplicare a ICAS direct în Codul Fiscal, cu aplicabilitate 1 ianuarie 2025, oferă și mai multe argumente în sprijinul interpretării de mai sus, conform căreia normele de tehnică legislativă nu au fost respectate anterior adoptării OG 3/2025, iar astfel prevederile acestui ordin sunt susceptibile de nelegalitate.

În aceste sens, în situația în care ar fi contestată aplicarea prevederilor din Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 5433/2023 și s-ar admite că reglementarea adoptată prin ordinul de ministru a activităților reprezentate de codurile CAEN ce intră în sfera de aplicare a ICAS este nelegală, efectele pentru bugetul de stat ar fi majore, contribuabilii fiind îndreptățiți să ceară restituirea obligațiilor fiscale plătite în temeiul unor prevederi nelegale, precum și dobânzile legale corespunzătoare.

Caz 2. Agenți economici care derulează comerț cu combustibil solid, uleiuri minerale, naftalină și antigel

Specific legislației aplicabile **la nivelul anului 2024**, având în vedere lista codurilor CAEN prevăzute de Ordinul nr. 5433/2023, impozitarea suplimentară s-ar aplica inclusiv unor agenți economici care nu desfășoară activități în sectoarele petrol și gaze, ci **obțin venituri** din vânzarea unor produse precum:

- lemne de foc, brichete sau peleți;
- naftalină;
- uleiuri lubrifiante, antigel;



- cărbune.

Prin urmare, pentru anul 2024, **impozitul suplimentar s-ar putea aplica inclusiv unor agenți economici care obțin venituri** prin vânzarea unor produse din categoria de mai sus, indiferent de valoarea veniturilor, produse care nu pot încadrate, prin natura lor, în categoria produselor petroliere sau gaze naturale.

Astfel, așa cum prevede Codul fiscal, dar și expunerea de motive a Legii 290/2024, ce a clarificat determinarea ICAS, această obligație este aplicabilă contribuabililor care desfășoară activități în sectorul de activitate petrol și gaze naturale, iar nu contribuabililor care obțin secundar, adesea ocazional, venituri marginale, insignifiante raportat la totalul cifrei de afaceri și profilul economic al activității desfășurate de contribuabil.

Ori, prevederile aplicabile pentru anul 2024 referitoare la ICAS pot duce la interpretarea că inclusiv contribuabilii care nu desfășoară activități în sectorul petrol și gaze naturale, ci în sectoare precum retail, dealeri auto și agricultură (cu titlu de exemplu), distribuție combustibil solid sau uleiuri lubrifiante, trading de cărbune, ar fi obligați să plătească o obligație fiscală destinată unui sector de activitate care nu are legătură cu activitatea desfășurată de respectivii contribuabili.

Însăși din denumirea acestei obligații, respectiv impozit suplimentar pentru persoanele juridice care desfășoară activități în sectoarele petrol și gaze naturale, putem deduce că obiectul urmărit de legiuitor nu includea contribuabilii care au ca profil de activitate desfășurarea altor tipuri de activități economice decât petrol și gaze naturale, și care incidental, obțin venituri marginale din comercializarea unor produse care intră sub incidența codurilor CAEN enumerate mai sus și prevăzute în anul 2024 doar la nivel de ordin.

Așa cum menționam, Guvernul a corectat parțial această situație injustă prin adoptarea Ordonanței nr. 3/2025 („OG 3/2025”) ce modifică, începând cu anul 2025, reglementările aplicabile în sensul excluderii de la calculul ICAS a contribuabililor care desfășoară ca activitate secundară vânzarea produselor enumerate anterior.

Așadar, este vizat de excepția prevăzută pentru perioade începând cu anul 2025 *strict* comerțul *secundar* cu astfel de produse și doar câtă vreme activitatea principală desfășurată corespunde altor coduri CAEN decât cele enumerate de OG nr. 3/2025.

Cu alte cuvinte, doar cazul 2.1. menționat mai sus, nu și 2.2. Particular acestui caz 2.1. (Comerț **secundar** cu combustibil solizi, uleiuri lubrifiante, naftalină, antigel):

- este nevoie de o soluție și în ce privește anul 2024;
- dacă excepția nu mai suferă modificări, sunt necesare precizări suplimentare pentru a lămurii ce criterii sunt relevante pentru a determina dacă o activitate eligibilă derulată de contribuabil este secundară sau principală.

De exemplu, distribuitorii de uleiuri de motor, traderii de combustibili fosili, comercianții cu ridicata de lemn de foc, pește, rumeguș, vor avea dificultăți de a face aprecieri cu privire la incidența excepției în ce privește propria activitate.



Particular cazul 2.2. (Comerț **principal** cu combustibil solizi, uleiuri lubrefiante, naftalină, antigel):

- este nevoie de o soluție atât în ce privește anul 2024, cât și 2025, întrucât excepția furnizată prin OG 3/2025 nu îi vizează.

Indiferent însă de caracterul principal / secundar al vânzărilor de astfel de produse, însuși **legiuitorul recunoaște că acest tip de comerț nu aparține domeniului petrolier și contribuabilii nu ar trebui să fie în sfera de impozitare.**

Astfel, în nota de fundamentare a OG 3/2025 este argumentat faptul că reglementarea la nivelul anului 2024 includea în sfera de aplicarea a ICAS și contribuabili care nu ar fi trebuit să constituie subiectul acestei obligații, astfel:

*„În același timp, codurile 4671 - "Comerț cu ridicata al combustibililor solizi, lichizi și gazoși și al produselor derivate", respectiv 4681 - "Comerț cu ridicata al combustibililor solizi, lichizi și gazoși și al produselor derivate", 4730 - "Comerț cu amănuntul al carburanților pentru autovehicule în magazine specializate" / 4730 - "Comerț cu amănuntul al carburanților pentru autovehicule", cuprind și bunuri care **nu aparțin domeniului petrolier**, cum sunt de exemplu: lemnele de foc, brichete, peleți, cărbune, naftalină, ulei lubrifiant, antigel, pentru care contribuabilii respectivi nu ar trebui să fie în sfera de impozitare. Menținerea prevederilor în vigoare conduce la restrângerea concurenței și afectarea interesului consumatorilor pentru aceste produse prin renunțarea la comercializarea lor de către contribuabilii vizați.”*

Prin urmare, Guvernul admite că reglementarea la nivel de legislație secundară (Ordinul nr. 5433/2023), aplicabilă pentru anul 2024, este injustă în raport cu obiectul urmărit de legislația primară, producând efecte negative pentru contribuabilii care nici măcar nu derulează comerț în domeniul petrolier.

Considerăm că afirmația din Nota de fundamentare, menționată mai sus, care justifică existența excepției pentru cei cu activitate secundară, este general valabilă și adevărată, putând fi invocată de cei aflați în cazul 2.1. în eventuale dispute pe care le-ar avea pentru ICAS în anul 2024, dar și de cei aflați în cazul 2.2. în eventuale dispute pentru ICAS atât în anul 2024, cât și în 2025.

Nu în ultimul rând, similar cazului 1, putem vorbi de injustețea unei astfel de măsuri, contrar principiului fiscal consacrat amintit mai sus.

III. Concluzii și propuneri

În lumina celor exprimate mai sus, ar trebui reanalizată vădita injustețe creată în cazul contribuabililor care derulează secundar, adesea marginal sau incidental, activități cu produse de petrol și gaze (cazul 1 prezentat mai sus).



Din punctul nostru de vedere, pentru evitarea unor litigii fiscale în instanțele de judecată, această clarificare ar trebui să stabilească, cel puțin în cazul celor cu activitate principală diferită de cele specifice sectorului de petrol și gaze, ca baza de impunere a ICAS să aibă în vedere strict veniturile din activități cu produse de petrol și gaze, și nu, generalizat, toată cifra de afaceri realizată de agenții economici.

De asemenea, solicităm o clarificare oficială și în cazul 2 prezentat mai sus, în situația aplicării ICAS pentru anul 2024, clarificare care ar trebui să țină cont de voința legiuitorului, așa cum a fost exprimată în nota de fundamentare pentru OG 3/2025, și care să pună în acord reglementările din anul 2024 cu principiul justiției impunerii a cărui respectare în raport cu legislația aplicabilă a fost analizată mai sus.

Din punctul nostru de vedere, pentru evitarea unor litigii fiscale în instanțele de judecată, această clarificare ar trebui să stabilească faptul că pentru anul 2024 vor fi avute în vedere aceleași principii ca cele enunțate în nota de fundamentare a OG 3/2025, respectiv faptul că ICAS nu ar trebui să se aplice contribuabililor care comercializează lemne de foc, brichete, pește, cărbune, naftalină, ulei lubrifiant, antigel etc. în cadrul codurilor CAEN 4671 - "*Comerț cu ridicata al combustibililor solizi, lichizi și gazoși și al produselor derivate*", respectiv 4681 - "*Comerț cu ridicata al combustibililor solizi, lichizi și gazoși și al produselor derivate*", 4730 - "*Comerț cu amănuntul al carburanților pentru autovehicule în magazine specializate*" / 4730 - "*Comerț cu amănuntul al carburanților pentru autovehicule*".

Ca urmare a aspectelor prezentate anterior și având în vedere impactul economic negativ rezultat din aplicarea impozitului suplimentar și în cazul unor agenți economici cu venituri marginale din sfera de petrol și gaze, solicităm respectuos reanalizarea și clarificarea acestor aspecte cu potențial efect negativ pentru agenții economici și consumatori, dar, în ultimă instanță, și pentru bugetul public, așa după cum am arătat deja.

Cu stimă,

Dan Manolescu
Președinte CCF