



UNIUNEA
EUROPEANĂ
Fondul Social
European



GIVERNUL ROMÂNIEI
Ministerul Dezvoltării
Regionale și
Administrației Publice



Instrumente
Structurale
2007 -2013

Impozitarea sectorului petrolier – Aplicarea principiului separării (*ring-fencing*) la nivelul sectorului de petrol și gaze și impozitele pe proprietate aplicate asupra activelor petroliere

Elaborat în baza contractului de servicii de consultanță, încheiat cu
Banca Mondială

Consolidarea capacității instituționale în formularea politicii fiscale

Mai 2014



THE WORLD BANK

Cuvânt înainte

Prezentul raport a fost elaborat de Silvana Tordo, economist-șef pe probleme de energie, Banca Mondială, și Juan Carlos Zepeda, Directorul *Comisión Nacional de Hidrocarburos* din Mexic, în cadrul unei echipe a Băncii Mondiale conduse de Munawer Khwaja, expert șef pe probleme legate de sectorul public, care furnizează Ministerului Finanțelor Publice un serviciu rambursabil de consultanță cu privire la consolidarea capacității în domeniul politicii fiscale.

Autorii acestui raport doresc să mulțumească dnei. Alma Patricia Alfaro Martinez, Director adjunct Planificare din cadrul *Comisión Nacional de Hidrocarburos*, pentru sprijinul acordat în culegerea datelor cu privire la diverse țări.

CUPRINS

Rezumat	3
Context	4
Principalele constatări	4
1. Sistemele fiscale din sectorul petrolier: instrumente fiscale și nefiscale	7
2. Utilizarea principiului separării în industria petrolului și gazelor	11
2.1 Motivele de utilizare a principiului separării	11
2.2 Aplicarea principiului separării în diverse țări	11
2.3 Câteva considerații referitoare la proiectare	13
3. Impozitele pe proprietate în sectorul petrolului și gazelor	16
3.1 Motivele impozitării proprietății.....	16
3.2 Impozitele pe proprietatea legată de petrol și gaze în diverse țări	17
3.3 Câteva considerații referitoare la proiectare.....	20

Rezumat

Context

Regimul fiscal care se aplică activităților din domeniul petrolului din România a făcut recent obiectul unor reforme, al căror scop a fost îmbunătățirea eficienței, menținându-se în același timp competitivitatea și înaintând în direcția liberalizării prețurilor gazelor naturale. În ianuarie 2013, Guvernul a introdus Ordonanța nr. 6/2013 privind instituirea unor măsuri speciale pentru impozitarea exploatarei resurselor naturale, altele decât gazele naturale – și Ordonanța nr. 7/2013 privind instituirea impozitului asupra veniturilor suplimentare obținute ca urmare a dereglementării prețurilor din sectorul gazelor naturale, ca măsuri temporare în vederea unei eficiențe fiscale crescute. Aceste ordonanțe vor rămâne în vigoare până la sfârșitul anului 2014, când se așteaptă adoptarea unor reforme suplimentare privind regimul fiscal al hidrocarburilor. În plus, au fost introduse și modificări cu privire la impozitarea proprietății, rata globală crescând de la un procent de 0,5%, la un procent de 1,5% din valoarea contabilă brută a activelor, inclusiv activele și infrastructura din sectorul petrolier.

Deși aceste reforme au avut un impact pozitiv asupra veniturilor statului, per total regimul fiscal actual nu reușește să atingă neutralitatea fiscală și obiectivele de eficiență urmărite de guvern. În particular, se consideră că sensibilitatea scăzută la modificarea variabilelor economice a contribuit la nivelul redus al investițiilor din industria petrolului, inclusiv al investițiilor având ca scop sprijinirea producției finale. În acest sens, Guvernul analizează opțiunile de modernizare a impozitării activităților upstream și downstream din sectorul petrolului și gazelor, inclusiv printr-o aliniere mai strânsă a sarcinii fiscale la profilul riscului și rentabilitatea acestor activități.

În scopul sprijinirii autorităților din România în efortul de îmbunătățire a politicii fiscale din sectorul petrolului și gazelor, în materialul de față sunt prezentate abordări ale diverselor țări cu privire la aplicarea principiului separării la nivelul beneficiilor asociate activităților din sectorul petrolului și gazelor și impozitarea proprietății legate de infrastructura industrială. Materialul este organizat după cum urmează: secțiunea 2 prezintă obiectivele proiectului și aspectele legate de administrarea fiscală asociate utilizării „separării fiscale”; secțiunea 3 analizează impozitele pe proprietate și aplicarea principiului separării la nivelul fiscalității în contextul mai amplu al instrumentelor fiscale și nefiscale folosite în mod obișnuit în sectorul petrolier. Pe baza experienței unui grup selecționat de țări producătoare de petrol din cadrul OCDE și din afara OCDE, secțiunea 4 discută opțiunile de proiectare și administrare specifice impozitelor pe proprietate aplicate echipamentelor și unităților petroliere.

Principalele constatări

Trebuie avută în vedere o gamă largă de elemente contextuale, în evaluarea eficienței și eficacității unui sistem fiscal și a mecanismelor de impozitare asociate. Materialul de față se concentrează asupra impozitelor pe proprietate și aplicarea principiului separării la nivelul veniturilor, pe baza experienței diverselor țări. Nu conține recomandări specifice pentru

aplicarea acestora în România. Cu toate acestea, materialul prezintă pe scurt câteva lecții cu aplicabilitate generală, care ar putea fi utile elaboratorilor de politici din România, în cadrul analizei acestora privind opțiunile de reformare a impozitării activităților din sectorul petrolier. Acestea sunt enumerate mai jos.

- Aproape toate țările producătoare de petrol din întreaga lume au inclus acorduri privind separarea veniturilor în propriile sisteme fiscale, în scopul menținerii generării timpurii a veniturilor fiscale. Structura generală a sistemului fiscal și preferința guvernului pentru venituri timpurii, în defavoarea veniturilor amânate determină amploarea aplicării principiului separării.
- În timp ce entitatea impozabilă căreia i se aplică impozitul pe profit este, de obicei, societatea comercială, pentru calculul altor elemente fiscale și nefiscale ale sistemului fiscal (precum redevențe, impozite pe resursele luate în arendă și partajarea producției), entitatea impozabilă este adesea zona, zăcământul sau proiectul care face obiectul contractului. În unele țări este permisă consolidarea grupului sau sectorului, la diverse niveluri.
- În general, cu cât separarea este mai redusă – de exemplu, zăcământul sau proiectul – cu atât sunt mai necesare reguli clare privind alocarea cheltuielilor comune și cu atât se încurajează mai mult stabilirea agresivă a unor prețuri de transfer de către societățile comerciale. În absența unor principii contabile specifice, există practici industriale bine stabilite, pentru alocarea activelor comune și costurilor comune.
- Nivelul capacității de administrare fiscală constituie un element important în proiectarea separărilor fiscale. De exemplu, separările fiscale – în special atunci când se combină cu rate marginale mari de impozitare – pot crește riscul privind aspectele legate de prețul de transfer. Un impozit suplimentar asupra veniturilor obținute din petrol și gaze ar putea simplifica încasarea și controlul impozitelor, o țară consolidându-și, în același timp, capacitatea sa de administrare fiscală.
- Impozitele pe proprietățile persoanelor juridice nu sunt neutre pentru deciziile de investiții, deoarece ele majorează costul investițiilor într-un proces de producție. Amploarea impactului depinde de proiectul fiscal.
- Pentru aplicarea tratamentului „egal” în cazul proprietăților egale și a tratamentului „inegal” în cazul proprietăților inegale, proprietățile de aceeași valoare ar trebui să aibă aceleași obligații fiscale. Sistemele eficiente de impozitare a proprietății au adesea la bază metodologii de evaluare clare, simple, rate de impozitare mici și baze fiscale ample.
- Evaluarea activelor este deosebit de dificilă atunci când trebuie evaluată valoarea activelor specializate sau a activelor în legătură cu care capacitatea de a genera valoare – aceasta constituind în sine un indicator al capacității de plată a contribuabilului – depinde de dimensiunea, tipul și caracteristicile rezervelor de bază, precum sondele de petrol și gaze, echipamentele și instalațiile de suprafață.
- În majoritatea țărilor, activele petroliere sunt evaluate la valoarea contabilă netă, stabilită pe baza standardelor internaționale de contabilitate și raportare, în vederea asigurării

acurateții și în scopul comparațiilor. Cu toate acestea, diferențele dintre politicile contabile ale societăților comerciale afectează rata de impozitare în vigoare și generarea veniturilor fiscale.

- În reglementările fiscale sunt prevăzute adesea stimulente și ajustări, într-o încercare de aliniere a sarcinii fiscale la capacitatea de plată a contribuabilului. Acestea pot include compensări, scutiri și reduceri de rate a impozitelor pentru zăcămintele marginale, zăcămintele de gaze, gaze de șist, sondele neproductive, recuperările secundare și terțiare și echipamentele inactive.

1. Sistemele fiscale din sectorul petrolier: instrumente fiscale și nefiscale

Activitățile petroliere din întreaga lume sunt supuse unei game largi de instrumente de impozitare. Acestea includ impozite care se aplică tuturor celorlalte sectoare ale economiei și impozite specifice industriei petrolului. În plus, formele nefiscale de încasare a arende (precum tarifele pe suprafață, bonusurile și partajarea producției) sunt folosite în mod obișnuit în impozitarea activităților upstream.

Regimurile fiscale din sectorul petrolier includ adesea prevederi speciale, pentru modificarea termenelor sau valorii alocărilor de venituri. Aceste prevederi sunt concepute în mod obișnuit ca stimulente în scopul atragerii investitorilor sau pentru a răspunde atributelor unice ale unui activ petrolier sau pentru a influența alegerile investitorilor din sfera obiectivelor specifice politicii publice. Amortizările fiscale accelerate,¹ provizioanele pentru epuizarea zăcămintelor,² regulile privind deducerea dobânzilor³, reportarea pierderilor⁴,

¹ Activele sunt amortizate în multe moduri pe perioada duratei estimate de viață a acestora (durata de viață utilă a echipamentelor, durata de viață economică a zăcămintului). Metodele folosite în sector sunt: (a) amortizarea liniară (deduceri anuale egale); (b) amortizarea degresivă (amortizare liniară calculată pentru valoarea rămasă a activului în fiecare an); (c) amortizarea degresivă dublă (dublează amortizarea liniară pentru valoarea rămasă a activului în fiecare an); (d) amortizarea accelerată (pe baza unei scări inversate, care este raportul dintre cifrele dintr-un anumit an, împărțite la totalul cifrelor tuturor anilor); și (e) amortizarea pe unitatea de produs (costul de investiție al echipamentelor, după deducerea amortizării acumulate și a valorii de recuperare, este înmulțit cu raportul dintre producția totală într-un an și rezervele recuperabile rămase la începutul exercițiului fiscal).

² Provizionul pentru epuizarea zăcămintelor constă în deducerea din venitul brut venitul brut alocat investitorilor în produse neregenerabile (precum minerale, petrol și gaze), pentru epuizarea zăcămintelor. Conform teoriei care stă la baza provizionului, este necesar un stimulent pentru stimularea investițiilor în această industrie cu risc crescut: pe măsură ce zăcămintul se epuizează, societatea comercială va trebui să efectueze mai multe explorări, pentru a găsi noi zăcăminte. Provizionul pentru epuizarea zăcămintelor are rolul de a subvenționa explorările ulterioare. Foarte puține state acordă/ au acordat provizioane pentru epuizarea zăcămintelor (de ex. Barbados, Canada, Pakistan și S.U.A., în timp ce Filipino Participation Incentive Allowance – FPIA – este similară unui provizion pentru epuizarea zăcămintelor) din diverse motive, inclusiv faptul că, într-o industrie globală, provizionul pentru epuizarea zăcămintelor poate fi folosit pentru subvenționarea explorării în alte țări.

³ Finanțarea proiectelor este des întâlnită în cazul proiectelor mari sau al societăților comerciale petroliere de mici dimensiuni. În mod normal, deducerea veniturilor impozabile include și dobânzile la împrumuturi și se califică pentru recuperarea costurilor, chiar dacă se aplică adesea limitări. Dobânda la împrumuturile între societăți comerciale se poate califica, de asemenea, pentru recuperarea costurilor și deducere fiscală, dacă se calculează în condiții normale de piață.

⁴ Aceasta se referă la posibilitatea unei societăți comerciale de a „reporta” pierderile dintr-un an, pentru compensarea obligațiilor fiscale din anii următori. Atunci când se aplică limitări, pierderea poate fi reportată pentru un anumit număr de ani (în mod obișnuit, între 5 și 7), după care beneficiul expiră. În caz contrar, se acordă reportarea nelimitată a pierderii. Reportarea asupra exercițiilor anterioare este foarte rar întâlnită.

creditele pentru investiții⁵, scutirile fiscale temporare⁶ și rezervele de stabilitate sunt câteva dintre prevederile speciale cel mai des folosite.

Diverse costuri afectează rentabilitatea operațiunilor societăților comerciale petroliere. Unele dintre acestea sunt comune, în timp ce altele reflectă condițiile specifice fiecărei țări. Aceste costuri includ serviciile între societățile comerciale, evaluarea petrolului și gazelor, reglementările din domeniul schimbului valutar, obligațiile privind piața internă, excedentul de exercițiu, garanțiile de bună execuție, despăgubirile acordate proprietarilor de terenuri, obligațiile privind aportul local și cerința având ca scop asigurarea bunelor practici de mediu și finanțarea adecvată a recuperării amplasamentului. Evaluarea impactului acestor costuri asupra diverșilor investitori este un exercițiu foarte complex.

Tabelul 1 conține o prezentare a principalelor instrumente fiscale și nefiscale folosite în mod obișnuit în sectorul petrolier upstream și evaluarea efectelor acestora asupra veniturilor guvernului și deciziilor de investiții.

Tabelul 1 – Instrumente fiscale și nefiscale în sectorul upstream al petrolului și gazelor

Instrument	Cum funcționează	Avantaje/Dezavantaje	
		Guvernul gazdă	Investitor
Redevențe	Fie pe baza volumului (redevență pe „unitate” sau „specifică”), fie pe baza valorii (redevență „ad valorem”) producției sau exportului	<ul style="list-style-type: none"> · Furnizează un flux de venituri, de îndată ce începe producția · Nivel rezonabil de predictibilitate · Ușor de administrat · Pot influența deciziile de investiții 	<ul style="list-style-type: none"> · Pot influența nivelul de recuperare · Reduc durata de viață economică a unui proiect · Pot împiedica investițiile
Impozit pe profit	Se plătește atunci când veniturile anuale depășesc o anumită valoare a costurilor și indemnizațiilor. Rată standard sau mai mare decât în alte sectoare	Poate fi plătit de guvernul gazdă sau de societatea națională de petrol în numele investitorului (tratamentul fiscal în țara de origine al veniturilor obținute în străinătate)	Rată fixă relativ regresivă: sarcinile rămân aceleași, la niveluri de rentabilitate diferite
Impozit progresiv pe venit	Folosește rate de impozitare progresivă, în funcție de prețuri, volume, valori etc. Acesta se adaugă la impozitul pe profit	Îi permite guvernului gazdă să participe la potențialul de creștere al proiectului	Parametrii nu au neapărat legătură cu rentabilitatea investiției (neutralitate)
Impozit pe resursele luate în arendă	Stabilește o relație mai strânsă între impozitare și rentabilitatea proiectului (factorul R sau rata de rentabilitate)	Furnizează venituri guvernului gazdă numai atunci când se atinge rentabilitatea stabilită sau perioada de recuperare stabilită Aspect cheie: definirea unei rate de eficiență	Relativ neutru pentru deciziile de investiții
Participarea guvernului	Include gama de opțiuni: de la comisioane de performanță până la capital propriu total	Poate avea la bază rațiuni de altă natură decât economice Includerea arendelor versus impozitare eficientă Crește complexitatea și riscul	Dacă se realizează în condiții de concesiune: reduce fluxul de numerar și crește riscul investițional Poate conduce la decizii de

⁵ În unele țări, guvernele acordă un stimulent investitorilor, permițându-le să recupereze un procent suplimentar din cheltuielile cu investițiile corporale (cunoscut și ca majorare a investiției). În unele cazuri, creditele pentru investiții se pot califica pentru deducere fiscală.

⁶ Atunci când investiția de capital într-un proiect este considerabilă, guvernele gazdă pot acorda scutiri temporare de impozite investitorilor, adică investitorii nu vor plăti impozite o anumită perioadă de timp.

		administrativ	investiții neoptime
Limita de recuperare a costurilor	Definește procentul de țitei net care poate fi folosit pentru recuperarea costurilor. Reportarea costurilor nerecuperate poate fi limitată sau nelimitată.	<ul style="list-style-type: none"> Similară redevențelor, dar mai puțin regresivă Guvernul gazdă primește o parte din producție în fiecare exercițiu financiar Mai dificil de administrat decât redevențele 	<ul style="list-style-type: none"> Afectează rentabilitatea investițiilor Poate descuraja dezvoltarea zăcămintelor marginale
Beneficii petroliere divizate	Venituri rămase după deducerea redevențelor și recuperarea costurilor. Acestea sunt împărțite între guvernul gazdă și investitor, în majoritatea cazurilor, conform unei scări variabile.	<ul style="list-style-type: none"> Permit guvernului gazdă să adapteze pachetul fiscal, fără schimbarea cadrului fiscal general Depind frecvent de producție: mai ușor de calculat, dar nu sunt sensibile la schimbările de prețuri și costuri 	<ul style="list-style-type: none"> Împărțirea beneficiilor petroliere pe scara variabilă reduce riscul specific proiectelor, în special dacă are legătură cu Factorul R sau rata de rentabilitate Există o probabilitate mai mare ca flexibilitatea să încurajeze dezvoltarea zăcămintelor marginale
Separarea veniturilor	Definește entitatea impozabilă	<ul style="list-style-type: none"> Protejează nivelul veniturilor guvernului Aduce la același nivel terenul de joc al investitorilor 	<ul style="list-style-type: none"> Poate descuraja investițiile Poate favoriza practicile agresive de stabilire a prețurilor de transfer

Surse: Adaptare din Tordo, 2007

În general, cu cât o activitate se află mai departe în aval față de explorarea, dezvoltarea și producția de petrol și gaze – precum transportul, rafinarea, prelucrarea, distribuția și comercializarea produselor petroliere – cu atât mai mici sunt riscul și marjele de profit și cu atât mai mult impozitarea acestora se aseamănă cu cea care se aplică altor activități industriale.

Gama largă de combinații de mecanisme și rate de impozitare din cadrul sistemelor fiscale din întreaga lume face foarte dificilă realizarea unei comparații între țări. Trebuie să se țină cont de elementele contextuale, inclusiv mediul de afaceri, relevanța economică a sectorului, stabilitatea politică și fiscală, geologia, originea materiilor prime folosite în producție, proximitatea față de piață și dimensiunea și capacitatea investitorilor. Prin urmare, nu este surprinzător că țările care au în vedere reformarea sistemului fiscal depun adesea eforturi pentru identificarea elementelor care ar face ca impozitul aplicat în jurisdicția proprie să fie competitiv. Cu toate acestea, se pot distinge anumite tendințe privind proiectele fiscale, care pot oferi indicații utile reformatoilor. Aproape în toate jurisdicțiile există:

- o redevență pe venitul generat din producția sau vânzarea de hidrocarburi, care se îndepărtează de redevența pe venitul net⁷;
- un impozit aplicat la profitul net al societăților comerciale. Rata medie este în jur de 30 de procente, cu tendință de scădere;

⁷ Venitul net este calculat însumând toate veniturile generate de petrol, minus toate costurile asociate introducerii petrolului pe o piață. Aceste costuri pot include, fără a fi limitate la, costurile cu importul, transportul, producția și rafinarea și redevențele. De asemenea, permite firmelor să își compare costurile cu cele ale concurenței și permite o planificare mai eficientă cu privire la produsele asupra cărora o societate comercială ar trebui să își concentreze producția.

- participarea la profit peste impozitul pe profit, administrațiile fiscale puternice favorizând impozitul special pe profit sau impozitul pe resursele luate în arendă, iar administrațiile fiscale slabe favorizând impozitele suplimentare.

În plus, țările în care guvernul participă direct la explorarea, dezvoltarea și producția de petrol și gaze tind să dețină o participare mai mare a guvernului decât cele care se bazează pur și simplu pe impozitare, ceea ce înseamnă că sistemul fiscal este mai competitiv în cea de-a doua categorie de țări (Aersnes, 2009).

Sistemele fiscale pot avea la bază venituri concentrate la începutul perioadei, neutre sau concentrate la finalul perioadei, în funcție de măsura în care sunt proiectate pentru a furniza venituri guvernului înainte ca o investiție să genereze profit. Cu cât un sistem fiscal are la bază într-o mai mare măsură venituri concentrate la începutul perioadei, cu atât este mai slabă legătura cu capacitatea de plată a contribuabilului și cu atât este mai mare riscul pentru investitori. Pe de altă parte, sistemele fiscale neutre oferă o recuperare rezonabil de rapidă a investiției pentru investitori și niște venituri timpurii pentru guvern. Ca urmare a duratei îndelungate a ciclurilor proiectelor din sectorul petrolului și gazelor, atât sistemele care au la bază venituri concentrate la începutul perioadei, cât și cele concentrate la finalul perioadei sunt adesea asociate cu solicitarea de către investitori a unor clauze de stabilitate, pentru a se asigura împotriva riscului unor reforme fiscale nefavorabile.

Dacă este dificil de realizat o comparație între sistemele fiscale din diverse țări, compararea mecanismelor specifice din cadrul sistemelor fiscale este chiar mai dificilă și adesea înșelătoare. De exemplu, atunci când se percepe un impozit pe proprietatea reprezentată de infrastructura petrolieră, acesta poate exclude sau nu un alt impozit, de exemplu impozitul pe profit. Baza activului poate fi diferită, în funcție de normele de contabilitate adoptate de societățile comerciale, precum și de normele care se aplică într-o anumită țară. Rata de impozitare în vigoare asociată separării veniturilor de același nivel este afectată, între altele, de normele de contabilitate, criteriile de evaluare, structura sistemului fiscal și folosirea stimulentei. Prin urmare, pentru a înțelege efectele asupra deciziilor de investiții ale unui sistem fiscal și competitivitatea acestuia față de alte jurisdicții fiscale, sistemul trebuie analizat ca un întreg. Informațiile prezentate în materialul de față sunt analizate din această perspectivă.

2. Folosirea separării veniturilor în industria petrolului și gazelor

2.1 Motivele folosirii separării veniturilor

În sectorul petrolier, separarea veniturilor se referă la separarea entităților impozabile. Atunci când se aplică separarea veniturilor, veniturile obținute din activitățile desfășurate în perimetrul delimitat nu pot fi folosite pentru compensarea pierderilor generate de activități din afara perimetrului. De exemplu, dacă se aplică separarea veniturilor la nivelul zonei sau proiectului care face obiectul contractului, veniturile obținute dintr-o zonă sau un proiect nu pot fi compensate cu pierderile din altă zonă sau alt proiect.

Scopul separării veniturilor este acela de a proteja nivelul veniturilor fiscale actuale și, într-o oarecare măsură, de a aduce la același nivel terenul de joc, aplicând un tratament egal investitorilor noi și celor existenți. Absența sau relaxarea separării veniturilor poate constitui un puternic stimulent financiar pentru investitori, în special cei care au producție în prezent sau sunt într-o poziție de contribuabil.⁸ Mai multe investiții în explorare vor genera în cele din urmă o bază fiscală mai amplă în viitor, în schimbul unor venituri fiscale mai mici pe termen scurt. Pe de altă parte, permițând costurilor să iasă din perimetru, un guvern se expune riscului de a subvenționa o explorare fără succes.

Structura generală a regimului fiscal și preferința guvernului pentru venituri timpurii în defavoarea celor amânate afectează proiectarea separării veniturilor.

2.2 Separarea veniturilor în diverse țări

În diverse țări se folosește o gamă largă de separări a veniturilor. Unele țări permit consolidarea grupului de diverse grade, altele permit consolidarea activităților upstream, de transport și de prelucrare, iar pentru proiectele de tip GPL se folosește o gamă de acorduri, care implică grade diferite de consolidare. Alte țări nu folosesc deloc separarea veniturilor, reproducând efectele acestora prin norme privind prețurile de transfer, recuperarea costurilor, acoperirea riscurilor, dobânzile la împrumuturi și alte mecanisme. În timp ce entitatea impozabilă căreia i se aplică impozitul pe profit este, de obicei, societatea comercială, zona care face obiectul contractului sau proiectul individual este adesea entitatea impozabilă pentru calculul altor elemente fiscale și nefiscale ale sistemului fiscal (precum redevențe, impozite pe resursele luate în arendă și partajarea producției). Tabelul 3 prezintă pe scurt acordurile privind separările veniturilor în diverse țări producătoare de petrol și gaze.

⁸ În absența delimitărilor veniturilor care dețin deja un portofoliu de active de producție, va putea amâna plata impozitelor, compensând costul noilor lucrări de explorare și de amenajare cu veniturile generate de activele de producție. Prin urmare, rata marginală de impozitare a acestora va fi mai favorabilă decât cea a noilor investitori.

Tabelul 3 – Separarea veniturilor în diverse țări

#	Țara	Separarea veniturilor	Nivel	Aplicat la
1	Afghanistan	DA	Zona care face obiectul contractului	Partajarea producției
2	Albania	DA	Zona care face obiectul contractului	Partajarea producției
3	Angola	DA	Zona de producție	Partajarea producției
4	Australia	DA	Proiect	Impozit pe resursele petroliere luate în arendă (upstream)
5	Bangladesh	DA	Zona care face obiectul contractului	Partajarea producției
6	Barbados	DA	Zona licenței	Impozit pe profit
7	Bolivia	DA	Zona care face obiectul contractului	Impozit pe profit
8	Brunei	DA	Zona care face obiectul contractului	Impozit pe profit
9	Cambodgia	DA	Zona care face obiectul contractului	Partajarea producției
10	Camerun	DA	Zona care face obiectul contractului	Partajarea producției
11	Canada	DA	Capul de sondă/Entitate impozabilă	Redevențe/Impozit pe profit
12	Congo	DA	Zona care face obiectul contractului	Partajarea producției
13	Congo, DRC	DA	Zona care face obiectul contractului	Partajarea producției
14	Croația	DA	Zona care face obiectul contractului	Partajarea producției
15	Cuba	DA	Zăcămintul	Partajarea producției and Impozit pe profit
16	Danemarca	DA	Zăcămintele de petrol extraordinar de rentabile	Impozit pe hidrocarburi
16	Egipt	DA	Zona care face obiectul contractului	Partajarea producției
17	Guineea Ecuatorială	DA	Zona care face obiectul contractului	Impozit pe profit
18	Georgia	DA	Zona care face obiectul contractului	Partajarea producției
19	Guatemala	DA	Zăcămint	Partajarea producției
20	India	DA	Zona care face obiectul contractului	Participare la profit
21	Indonezia	DA	Zona care face obiectul contractului	Partajarea producției și Impozit pe profit
22	Irak	DA	Zona care face obiectul contractului	Partajarea producției
23	Irlanda	DA	Zăcămintul; Activitățile petroliere	Impozit pe resursele petroliere luate în arendă (zăcămint); Impozit pe profit(activități petroliere)
24	Israel	DA	Zona licenței	Participare la profit
25	Italia	DA	Activități cu petrol, gaze și energie	Impozit suplimentar și Impozit regional
26	Iordania	DA	Zona care face obiectul contractului	Partajarea producției
27	Kenia	DA	Zona care face obiectul contractului	Partajarea producției
28	Kirgizstan	DA	Zona care face obiectul contractului	Partajarea producției
29	Laos	DA	Zona care face obiectul contractului	Partajarea producției
30	Libia	DA	Zona care face obiectul contractului	Impozit pe profit

31	Madagascar	DA	Zona de producție	Impozit pe profit
32	Mali	DA	Zona care face obiectul contractului	Partajarea producției
33	Mauritania	DA	Zona care face obiectul contractului	Partajarea producției
34	Mongolia	DA	Zona care face obiectul contractului	Partajarea producției
35	Mozambic	DA	Zona care face obiectul contractului (explorare); zăcămintul (lucrări de amenajare)	Partajarea producției
36	Myanmar	DA	Zona care face obiectul contractului (explorare); zăcămint (lucrări de amenajare)	Partajarea producției
37	Nepal	DA	Zona care face obiectul contractului	Impozit pe profit/ Partajarea producției
38	Olanda	DA	Activități miniere	Impozit special pe profit
39	Niger	DA	Zona care face obiectul contractului	Partajarea producției
40	Norvegia	DA	Offshore și Onshore	Impozit pe profit
41	Noua Zeelandă	NU		
42	Oman	DA	Zona care face obiectul contractului	Partajarea producției
43	Papua Noua Guinee	DA	Proiectul	Impozit pe profit
44	Qatar	DA	Zona care face obiectul contractului	Partajarea producției
45	Arabia Saudită	DA	Zona care face obiectul contractului	Impozit pe profit
46	Senegal	DA	Zona care face obiectul contractului	Partajarea producției
47	Sudanul de Sud	DA	Zona care face obiectul contractului	Partajarea producției
48	Sri Lanka	DA	Zona care face obiectul contractului	Partajarea producției
49	Sudan	DA	Zona care face obiectul contractului	Partajarea producției
50	Tadjikistan	DA	Zona care face obiectul contractului	Partajarea producției
51	Tanzania	DA	Zona care face obiectul contractului/Zona de amenajare	Partajarea producției / Impozit suplimentar pe profit
52	Uganda	DA	Zona care face obiectul contractului	Partajarea producției
53	Regatul Unit	DA	Activități petroliere upstream	Impozit pe profit
54	Uzbekistan	DA	Zona care face obiectul contractului	Partajarea producției
55	Vietnam	DA	Zona care face obiectul contractului	Partajarea producției
56	Yemen	DA	Zona care face obiectul contractului	Partajarea producției

Sursa: Van Meurs et al, 2011; E&Y, 2013; website-urile autorităților fiscale din diverse țări.

2.3 Câteva considerații referitoare la proiectare

Aproape toate țările au o formă de separare a veniturilor și chiar standardele de contabilitate, precum IFRS și US GAAP susțin separarea veniturilor investițiilor (Aesrnes, 2009). De exemplu, amortizarea noilor investiții începe, de obicei, la începutul producției, delimitând *de facto* veniturile investiției în scopuri financiare. Într-o anumită măsură, investitorii înșiși delimitează veniturile deciziilor de investiții, evaluând noua investiție pe o bază anterioară impozitării, fără a ține cont dacă pierderea sau profitul generat(ă) de noua

investiție poate fi compensat(ă) cu profitul și pierderea generat(ă) de investițiile existente (exceptând cazul în care sunt evaluate proiecte integrate).

O separare largă a veniturilor încurajează investiția, inclusiv explorarea zonelor de frontieră sau neexplorate, investiția în zăcăminte marginale sau complexe și utilizarea tehnicilor de recuperare îmbunătățite, pentru a prelungi durata de viață economică a unui zăcământ. Aceste stimulente conduc în cele din urmă la venituri fiscale viitoare mai mari.

În majoritatea jurisdicțiilor fiscale, activitățile cu petrol și gaze sunt supuse impozitelor suplimentare, peste impozitarea normală. Acest lucru se datorează faptului că extracția petrolului și gazelor are potențialul de a genera profit peste cel pe care l-ar genera în mod normal alte sectoare. Profitul normal ar trebui impozitat în mod normal, în timp ce super-profitul ar trebui să atragă impozite suplimentare, pentru a include arenda economică suplimentară.⁹ Această logică susține separarea veniturilor generate de activități petroliere, de alte activități economice. Dar cât de largă sau de îngustă ar trebui să fie separarea?

Un posibil principiu de orientare constă în analiza investiției, pentru a stabili dacă aceasta respectă criteriile unei activități comerciale separate, mai exact dacă are nevoie de propria strategie; forță de lucru; procese decizionale și management; contracte pentru produsele și serviciile pe care le produce; și procese contabile. Dacă da, investiția trebuie să aibă, de asemenea, propriul tratament fiscal. În plus, incapacitatea societăților comerciale de resurse să schimbe zăcămintele între proiecte conduce către o abordare pe bază de proiect a impozitării, care nu se întâlnește în alte sectoare economice (Broadway și Keen, 2008). Dar separarea veniturilor poate încuraja o planificare fiscală agresivă (Mullins, 2010). Având în vedere cele de mai sus, un element important care trebuie avut în vedere la stabilirea tipului și amplitudinii unei separări fiscale este nivelul capacității de administrare fiscală. De exemplu, impozitele pe profitul net, în condițiile separării veniturilor, împreună cu ratele de impozitare marginale ridicate (peste rata normală a impozitului pe profit) poate spori problemele legate de stabilirea prețurilor de transfer. În cazul în care capacitatea de administrare fiscală a unei țări este redusă, un impozit suplimentar pe veniturile generate de petrol și gaze ar putea simplifica încasarea și controlul impozitelor și ar putea reduce stimulentele pentru folosirea prețurilor de transfer în scopul transferului de beneficii, în timp ce țara își consolidează capacitatea de administrare fiscală.¹⁰

În termeni generali, separările de mici dimensiuni – precum impozitarea la nivel de proiect sau de zăcământ – necesită identificarea unor reguli clare pentru alocarea cheltuielilor comune și creșterea nevoii operaționale de stabilire a prețurilor de transfer. Conceptul de *unitate generatoare de trezorerie* folosit în contabilitatea IFRS poate oferi indicații utile. O unitate generatoare de trezorerie este cel mai mic grup de active care generează intrări de numerar din utilizarea continuă, care sunt independente de intrările de numerar generate de

⁹ Nivelul impozitelor suplimentare va depinde de sector, de dimensiunea resurselor din țară în comparație cu alte țări și de stabilitatea operațională din țara respectivă.

¹⁰ Autoritatea fiscală încă ar avea nevoie să monitorizeze volumele și prețurile de producție. În plus, impozitele suplimentare ar trebui să aibă niveluri de declanșare peste prețurile pe termen lung aferente resursei, pentru a evita impactul asupra deciziilor de investiții și pentru a satisface cerința privind „capacitatea de plată” a unei impozitări eficiente.

alte active sau alt grup de active din cadrul aceleiași societăți comerciale. Acest concept – similar unei separări a veniturilor – se aplică, de exemplu, pentru stabilirea deprecierii activelor. Multe societăți comerciale din sectorul petrolului și gazelor identifică unitățile generatoare de numerar pe baza unei licențe, a unui zăcământ sau a unor zone principale.¹¹ Infrastructura comună și activele de explorare și evaluare (E&E) comune mai multor zăcăminte complică identificarea unităților generatoare de trezorerie.

Infrastructura comună este alocată în general pe baza utilizării (de exemplu, în absența unui acord de taxare, costul unei conducte care transportă producția de la diverse zăcăminte poate fi alocată pe baza volumului producției efective sau angajate a fiecărui zăcământ, transportată sau care urmează a fi transformată prin aceasta; activele E&E pot fi alocate pe o bază geografică). Chiar dacă este posibil ca principiile contabile să nu conțină foarte multe precizări privind parametrul care trebuie folosit în alocarea activelor comune și a costurilor comune, există un corp de practici industriale definit la un nivel rezonabil. Din nou, capacitatea administrației fiscale de a supraveghea aplicarea normelor și practiciile industriale acceptate este un aspect important care trebuie avut în vedere la adoptarea deciziei privind separarea veniturilor și dacă aceasta constituie cel mai adecvat instrument pentru a obține obiectivele fiscale dorite și, dacă da, în ce măsură ar trebui aceasta folosită.

¹¹ De exemplu, o sondă nu generează fluxuri de numerar individuale, deoarece debitul va curge, în general, printr-un sistem de colectare, un sistem de prelucrare și o unitate de stocare, înainte de a fi disponibil pentru vânzare și de a putea genera fluxuri de numerar (E&Y, 2009).

3. Impozite pe proprietate în sectorul petrolului și gazelor

3.1 Motivele impozitării proprietății

Practic, fiecare țară are un tip de impozitare a proprietății imobiliare, care are la bază diverse motive, inclusiv:

- Este un impozit eficient deoarece este dificil de evitat și ușor de aplicat, în cazul evaziunii;
- Este perceput ca fiind echitabil din punct de vedere social, deoarece, în mare, este direct proporțional cu valoarea proprietății;
- Adesea este o sursă importantă și previzibilă, per total, de venituri pentru autoritățile locale, sprijinind astfel autonomia locală și descentralizarea.

Unele țări folosesc impozitele pe proprietate pentru a corecta o disfuncționalitate a pieței.¹² Mai adesea, impozitele pe proprietate au scopul de a crește veniturile. Valoarea care poate fi generată prin impozitarea proprietății depinde de baza de impozitare (valoarea impozabilă a unui activ și numărul de active impozabile), ratele de impozitare (partea din valoare care poate fi impozitată) și eficiența administrării fiscale. Aceste elemente trebuie analizate cu atenție pentru proiectarea reformelor în domeniul impozitelor pe proprietate, precum și în cadrul comparațiilor între țări.

Indiferent de obiectiv, toate criteriile de mai jos sau o parte dintre acestea sunt considerate caracteristici de proiectare dorite:

- *Neutralitate.* Un impozit este neutru dacă nu determină persoanele fizice sau firmele să-și modifice alegerile, precum materiile prime folosite într-un proces de producție. Într-un sistem fiscal neutru, persoanele fizice și firmele adoptă decizii cu privire la cheltuieli și investiții pe baza meritelor economice și nu din motive fiscale, acest lucru având ca rezultat maximizarea producției. Cu toate acestea, cu excepția impozitării terenului, nu există un impozit cu adevărat neutru. Prin urmare, este inevitabil un anumit nivel de impact asupra comportamentului economic.¹³
- *Echitate.* Un impozit este echitabil dacă cei care dețin mai multe venituri sau proprietăți plătesc impozite mai mari, deoarece au o capacitate de plată mai mare (echitate verticală), și/sau cei cu o poziție similară plătesc aceeași sumă la impozit

¹² Impozitele pe poluare sunt un exemplu de astfel de impozitare, pentru a corecta disfuncționalitatea pieței. Chiar dacă, teoretic, echitatea ar putea fi obținută prin programe de cheltuieli publice și nu este necesar să constituie un criteriu în proiectarea impozitelor, practic acestea sunt mecanisme imperfecte și adesea costisitoare de transfer al capitalului între membrii societății.

¹³ Valoarea terenului (cu excepția amenajărilor) nu este altceva decât pură arendă economică; adică valoare care nu rezultă din investiția constând în forță de lucru sau capital. Prin urmare, impozitul pe valoarea terenului nu are niciun efect asupra alegerilor economice și asupra ofertei de terenuri.

(echitate orizontală).¹⁴ În vederea evaluării echității verticale sau orizontale a unui impozit, trebuie analizată relația acestuia cu alte impozite. De exemplu, dacă un impozit pe proprietate poate fi compensat cu alt impozit sau considerat cost deductibil la calcularea acestuia, sarcina fiscală netă asupra proprietăților similare este posibil să fie foarte diferită, creând astfel o posibilă inegalitate orizontală.

- **Eficiență.** Acest concept are legătură, în general, cu complexitatea unui impozit și costurile aferente cu conformitatea și administrarea. Costul administrării impozitelor pe proprietate este relativ redus, în comparație cu alt tip de impozite. Odată ce criteriile de evaluare sunt definite, conformitatea și supervizarea sunt ușor de realizat. Proprietățile supuse impozitării sunt, de obicei, bunuri imobile, care sunt ușor de inspectat.
- **Competitivitate.** Pentru multinaționalele care își desfășoară activitatea în mai multe jurisdicții fiscale, competitivitatea unui sistem fiscal este un factor important în atragerea investițiilor. Având în vedere că între impozite există o legătură, prin deduceri, credite, compensări și stimulente, competitivitatea poate fi evaluată pentru un regim fiscal doar per total.

În practica, impozitarea proprietății persoanelor juridice nu este neutră pentru deciziile de investiții, dat fiind că majorează costul factorilor de intrare într-un proces de producție. În plus, evaluarea activelor este adesea o chestiune disputabilă și subiectivă, iar obligația fiscală nu este neapărat reprezentativă pentru capacitatea de plată a contribuabilului. Amploarea impactului depinde de proiectul fiscal. Deși aceste limitări se aplică tuturor sectoarelor economice, caracteristicile specifice ale sectorului petrolului și gazelor necesită o analiză atentă. Acestea sunt discutate la secțiunea 3.3. În timp ce, în general, impozitul pe proprietate aplicat activelor societăților comerciale nu este neutru din punct de vedere al investițiilor, în cazurile în care factorul de producție este folosit pentru folosire în comun (de exemplu, o conductă sau o unitate de prelucrare a gazului), impozitul poate ajuta la optimizarea investiției și a veniturilor fiscale generale, încurajând folosirea în comun a infrastructurii și utilizarea în totalitate a capacității inactive.¹⁵

3.2 Impozitele pe proprietatea legată de petrol și gaze în diverse țări

Tabelul 2 prezintă ratele de impozitare și bazele de impozitare în mai multe jurisdicții fiscale.

¹⁴ Echitatea și corectitudinea nu sunt concepte absolute. Cu toate acestea, un sistem fiscal care este perceput în general ca unul corect și echitabil este un obiectiv dezirabil. Pentru o discuție detaliată privind corectitudinea și echitatea impozitării, a se vedea Principiile Orientative pentru Echitatea și Corectitudinea Impozitării, American Institute of Certified Public Accountants, 2007.

¹⁵ De exemplu, Michigan, Statele Unite consideră că toate conductele de colectare a petrolului și gazelor care deservește mai mult de un proiect (conducte de colectare care sunt folosite pentru transportul petrolului sau gazelor naturale aparținând terților) sunt proprietăți de utilitate publică. Aceste proprietăți sunt evaluate cu ajutorul tabelelor de multiplicare aplicabile utilităților publice (Martin, 2006). Este important de reținut că, deși impozitele pe proprietate pot fi folosite pentru a influența în mod intenționat deciziile de alocare, în vederea corectării ineficienței pieței sau atingerii obiectivelor dezirabile din punct de vedere social, de obicei acestea nu sunt cele mai eficiente instrumente de politici.

Țara	Rata (procent)	Baza de impozitare
------	-------------------	--------------------

În aproximativ două cincimi dintre țările analizate, impozitul pe proprietate este evaluat la valoarea contabilă netă a activelor imobilizate ale societății comerciale și aproximativ o cincime folosesc valoarea de piață reală. În Statele Unite, impozitele pe proprietate nu sunt evaluate pentru instalațiile offshore și proprietățile legate de petrol și gaze, dar majoritatea statelor percep impozite pe proprietate pentru valoarea producției on-shore, în locul impozitelor pe proprietate. De fapt, în Statele Unite proprietarul deține și dreptul asupra minereurilor din subsol (cu excepția cazului în care acest drept este exclus prin contract) și are dreptul să extragă aceste minereuri. Modificarea cantităților recuperabile de minereuri conduce la modificarea valorii proprietății. Prin urmare, producția de minereuri reprezintă un bun imobil impozabil. Evaluarea valorii producției realizate și nerealizate este un exercițiu complex. Având în vedere că, în majoritatea statelor, inclusiv în România, minereurile neproduse aparțin statului, evaluarea producției și rezervelor de petrol și gaze în scopul aplicării impozitului pe proprietate nu face obiectul materialului de față.

Tabelul 2 – Ratele impozitului pe proprietate și bazele de impozitare în diverse țări

1	Azerbaidjan	1,0	Valoarea contabilă medie anuală netă a activelor imobilizate.
2	Belarus	1,0	Valoarea contabilă netă a construcțiilor și echipamentelor, cu posibilă rată majorată pentru construcțiile și echipamentele utilizate sub nivelul prevăzut.
3	Bulgaria	0,1-0,45	Cea mai mare dintre valoarea impozitului și valoarea contabilă brută a proprietăților nerezidențiale
4	Canada	1,86	Valoarea de piață reală sau valoarea reglementată, în funcție de tipul de activ evaluat la nivel de provincie. Rate variabile stabilite la nivel municipal.
5	Cipru	0,4 – 0,8	Proprietatea imobiliară (doar cea onshore), calculată la valoarea de piață a proprietății începând cu 1 ianuarie 1980, reevaluată conform normelor generale de reevaluare
6	Republica Cehă	3,0	Valoarea cadastrală a proprietății imobiliare și terenului.
7	Estonia	0,1 – 2,5	Valoarea cadastrală a terenului, cu excepția clădirilor și vehiculelor. Nu se percepe niciun alt impozit pe proprietate.
8	Georgia	1,0	Valoarea contabilă brută a activelor imobilizate.
9	Kazahstan	1,5	Valoarea contabilă medie anuală netă a activelor imobilizate pe an. Rata este de 0,5% pentru IMM-urile care își desfășoară activitatea în baza regimului fiscal simplificat.
10	Kîrgîzstan	până la 1,2	Valoarea contabilă medie netă a activelor imobilizate, cu rate variabile în funcție de valoarea activului
11	Letonia	1,5	Valoarea cadastrală a proprietății
12	Lituania	0,3 – 1,0	Valoarea de piață medie, prin evaluări la scară largă în funcție de loc și scop sau valoarea de înlocuire pentru același tip de proprietate imobiliară.
13	Moldova	0,1	Valoarea cadastrală a proprietății. Ratele de impozitare variază în funcție de destinația proprietății.
14	Peru	0,2 – 1,0	Valoarea contabilă netă, dacă aceasta depășește 30.000 USD. Rate variabile, în funcție de valoarea proprietății.
15	Polonia	2,0	Valoarea inițială a activului (instalații, unități și echipamente). Valoarea cadastrală a clădirilor.
16	România	1,5	Valoarea contabilă de la 31 decembrie a anului anterior.
17	Rusia (Bashkortostan)	2,2	Valoarea contabilă medie anuală netă a activului imobilizat (0% dacă investiția depășește 30 milioane de dolari)
18	Rusia (Irkutsk)	2,2	Valoarea contabilă medie anuală netă a activului imobilizat, dacă depășește 3 milioane USD
17	Rusia (Krasnoyarsk)	2,2	Valoarea contabilă medie anuală netă a activului imobilizat. Primii cinci ani 1,1%, dacă producția este egală cu sau mai mare decât următoarele praguri: Anul 1 \geq 3 Mbep (tone echivalent petrol); Anul 2 \geq 15 Mbep (tone echivalent petrol); Anul 3 \geq 34 Mbep (tone echivalent petrol); Anul 2 \geq 52 Mbep (tone echivalent petrol); Anul 2 \geq 70 Mbep (tone echivalent petrol)
20	Rusia (on-shore)	2,2	Valoarea contabilă medie anuală netă
21	Suedia	0,5	Valoarea de piață reală a clădirilor industriale.
22	Turkmenistan	1,0	Valoarea contabilă medie anuală netă a activelor imobilizate și valoarea contabilă a stocurilor
23	Statele Unite (Alaska)	2,0%	Valoarea proprietății folosită pentru sau angajată prin contract pentru explorarea petrolului și gazelor este estimată la valoarea de piață reală; proprietatea folosită sau angajată prin contract pentru producția sau întreținerea instalațiilor de petrol și gaze este evaluată pe baza costurilor de înlocuire ale proprietăților similare, minus amortizarea pe baza duratei de viață economică a rezervelor demonstrate; și proprietatea aferentă transportului prin conducte la costul real, pe baza duratei de viață economică a rezervelor transportate de conductă.
24	Statele Unite (Arkansas)	0,92 în medie	Valoarea de piață stabilită de stat a activelor imobilizate.
25	Statele Unite (Colorado)	4,8	Două componente: 87,5% din vânzarea de petrol și gaze, cu excepția sondelor marginale (credit fiscal ce se compensează cu redevența) și 29% din valoarea de piață a mașinilor, echipamentelor și clădirilor.
26	Statele Unite	9,0 în	Valoarea de piață evaluată a echipamentelor, care este 10 la sută din valoarea de piață

	(Louisiana)	medie	(adică o rată reală de aproximativ 1% din valoarea de piață a echipamentelor).
27	Statele Unite (Montana)	3,0	Valoarea de piață reală a echipamentelor și materialelor
28	Statele Unite (North Dakota)	5,0	Valoarea brută la capul sondei pentru producția de petrol din anul anterior; rată fixă ajustată anual la un milion de picioare cubice pentru producția de gaze.
29	Statele Unite (Ohio)	2,25 – 2,75	Valoarea impozabilă stabilită înmulțind producția de petrol și gaze aferentă anului anterior cu rata de reglementare în vigoare. Se aplică reduceri pentru sondele marginale, recuperarea secundară și producția pe bază de debit artezian (primii doi ani).
30	Statele Unite (Texas)	1,5 -2,5	Valoarea actuală medie netă a rezervelor evaluate la valoarea de piață reală și a structurilor și echipamentelor folosite pentru a produce petrol și gaze.
31	Statele Unite (Utah)	1,0	Actiunile corporale (cu excepția stocurilor) la costul inițial, minus factorul ciclului de viață și valoarea de piață a proprietății imobiliare
32	Statele Unite (Wyoming)	6,0 – 7,3	Valoarea impozabilă a producției aferente anului anterior.
33	Uzbekistan	3,5	Valoarea contabilă medie anuală netă a activelor imobilizate și necorporale, costul construcțiilor în curs de desfășurare și echipamentele pentru instalare

Sursa: Van Meurs et al. 2011; E&Y, 2013; HIS CERA, 2011; website-urile autorităților fiscale din diverse țări.

3.3 Câteva considerații referitoare la proiectare

Instalațiile și proprietățile petroliere au caracteristici importante diferite de alte proprietăți imobiliare. Cu toate acestea, sunt folosite metode recunoscute la scară largă cu privire la costuri, venituri și valoarea de piață, pentru evaluarea acestora (casetă 1). Valoarea unei proprietăți poate fi evaluată folosind una dintre sau o combinație între aceste metode. De exemplu, în California, Statele Unite, normele privind impozitul pe proprietate prevăd aplicarea abordării pe baza vânzărilor comparative, a abordării pe baza stocurilor și datoriiilor, a abordării pe baza costului de înlocuire/reproducere, a abordării pe baza costului istoric sau a abordării pe baza veniturilor sau o combinație de abordări, pentru stabilirea valorii bănești totale a proprietății (BoE, 1999). În Alberta, Canada, impozitele pe proprietate aplicate proprietăților lineare (precum conducte și linii de transmisie), mașinilor și echipamentelor și proprietăților constând în șine ferate aplică procedura reglementată pe baza ratelor și normelor prevăzute de autoritatea municipală competentă pentru calcularea valorilor evaluate (Autoritatea de Stat din Alberta, 2010).

Casetă 1 – Abordări pentru evaluarea activelor

Abordarea pe baza valorii de piață se referă la prețul estimat în mod rezonabil la care o proprietate ar putea fi vândută, dacă este vândută de către un cumpărător interesat, după o perioadă și o expunere corespunzătoare pe o piață deschisă. Această abordare este considerată cea mai corectă și echitabilă metodă de evaluare a proprietății, deoarece proprietăți similare sunt evaluate în același mod și vor plăti un impozit similar. Pe de altă parte, nu este foarte eficientă la evaluarea proprietăților specializate sau a celor pentru care există puține vânzări de comparat.

Abordarea pe baza veniturilor calculează valoarea proprietății pe baza veniturilor viitoare pe care proprietatea respectivă le poate genera, conform unei estimări rezonabile (adică valoarea scontată a fluxurilor nete de numerar viitoare). Această abordare este folosită la stabilirea prețului pe care l-ar plăti un investitor pentru venitul net al proprietății pentru a obține rentabilitatea pieței. De exemplu, aceasta este situația impozitelor pe proprietate din Statele Unite.

Abordarea pe baza costurilor reflectă valoarea care ar fi necesară pentru înlocuirea capacității utile a activului și

are în vedere costul înlocuirii sau reproducerii proprietății noi, minus amortizarea (cu cât ar plăti mai puțin un cumpărător interesat și informat pentru proprietate, față de costul înlocuirii acesteia). Abordarea pe baza costurilor este cea mai eficientă la evaluarea proprietăților cu destinație specială, care nu fac frecvent obiectul unor schimburi pe piață, precum conductele și sondele.

Pentru aplicarea tratamentului „egal” în cazul proprietăților egale și a tratamentului „inegal” în cazul proprietăților inegale, proprietățile de aceeași valoare ar trebui să aibă aceleași obligații fiscale. Deși aceasta ar putea părea a fi o afirmație simplă și directă, echitatea presupune un anumit element de subiectivism (Rosengard, 2012). Evaluarea activelor este deosebit de dificilă atunci când este vorba despre evaluarea valorii activelor specializate sau a activelor a căror capacitate de a genera valoare – aceasta însăși fiind un indicator al capacității de plată a contribuabilului – depinde de dimensiunile, tipul și caracteristicile rezervelor de bază, precum sondele, echipamentele și instalațiile de suprafață de petrol și gaze. De exemplu, să analizăm următoarele:

- Două sonde de petrol cu specificații tehnice similare pot avea o valoare intrinsecă foarte diferită, ca urmare a unor avarii fizice diferite, distrugerii sau uzurii morale din punct de vedere economic. Utilitatea sau capacitatea relativă a acestora de a genera valoare depinde, între altele, de măsura în care acestea permit producția de petrol, gaze sau gaze de șist, de calitatea hidrocarburilor, de tipul zăcămintului, de momentul în care sunt puse în funcțiune, de funcția acestora (de exemplu, producție versus alimentare) și dacă sunt neproductive sau necomerciale.
- La finalul duratei de viață a unei sonde, componentele echipamentelor de producție pot avea o valoare în măsura în care acestea pot fi relocate și refolosite la alt amplasament, în timp ce altele pot avea o valoare netă egală cu zero sau pot avea o valoare negativă (de exemplu, atunci când trebuie îndepărtate, iar costul acestei operațiuni depășește valoarea netă de recuperare).
- Instalațiile de suprafață – precum separatoare, sisteme de deshidratare, sisteme de stocare, birouri pe teren, camere de comandă, echipamente, precum filtre, pompe, conducte de producție și rezervoare – furnizează mijloacele chimice și fizice de separare a fluidelor de producție. Proiectarea acestora depinde în mare parte de caracteristica zăcămintului și de amestecul de petrol, care afectează valoarea în timp a acestora (de exemplu, ca urmare a uzurii morale din punct de vedere funcțional).

Proiectele din sectorul petrolului și gazelor necesită o investiție inițială semnificativă, iar prospecțiunile sunt incerte. Aceste caracteristici, împreună cu altele, ale industriei petrolului și gazelor au determinat societățile comerciale să dezvolte o varietate de abordări contabile. În același timp, țările au elaborat o gamă largă de îndrumări specifice pentru sectorul petrolier. Necesitatea unor informații comparabile între diverse societăți comerciale și țări a condus la elaborarea standardelor internaționale de contabilitate. Din ce în ce mai multe țări adoptă Standardele Internaționale de Contabilitate și Raportare Financiară (IFRS), iar Comisia pentru Bursă și Valori Mobiliare din S.U.A. (*US Securities and Exchange Commission*) a studiat diverse opțiuni pentru ca societățile comerciale din S.U.A. să treacă de la Practicile de Contabilitate General Acceptate (*US GAAP*) la IFRS. Deși există norme contabile specifice

pentru activitățile din sectorul petrolului și gazelor prevăzute în IFRS, încă mai există numeroase aspecte care necesită un anumit nivel de interpretare și analiză.¹⁶ Unele dintre aceste aspecte sunt relevante în mod direct pentru impozitele pe proprietate, prin faptul că au legătură cu recunoașterea și deprecierea activelor, adică afectează baza de impozitare. În particular:

- IFRS 6 se referă la contabilitatea activelor de explorare și evaluare (E&E).¹⁷ Societățile comerciale țin contabilitatea legată de E&E folosind metoda eforturilor reușite sau metoda costului total. Ca urmare a faptului că nu este prevăzută o definiție unică a acestor metode în IFRS 6, aplicarea acestora poate fi diferită de la o societate comercială la alta. De exemplu, cheltuielile de tip E&E pot fi recunoscute ca activ, dacă există probabilitatea ca acestea să dea naștere la beneficii viitoare. Aplicarea acestui criteriu ar putea conduce la recunoașterea activului nu înainte de stabilirea caracterului comercial al rezervelor de petrol și gaze. Însă IFRS 6 acordă societăților comerciale libertate de a recunoaște costul cu E&E în funcție de clasa de cheltuieli.
- Clasa de active E&E este măsurată inițial la cost. Activele E&E pot fi corporale (precum instalații și echipamente) sau necorporale (precum costul permiselor și licențelor de explorare). Această clasificare afectează alegerea politicii contabile (adică modelul costului sau modelul reevaluării – modelul proprietăților, instalațiilor și echipamentelor sau modelul activelor necorporale) și măsurarea ulterioară a activului.
- Odată ce fezabilitatea tehnică și fiabilitatea comercială a extragerii unei resurse minerale sunt demonstrabile, o societate comercială nu mai capitalizează costul E&E pentru zona respectivă, reclasifică partea respectivă din costul E&E ca activ pentru dezvoltare și depreciază restul. IFRS 6 nu conține prevederi referitoare la reclasificarea cheltuielii cu E&E drept cheltuială pentru dezvoltarea activelor corporale sau necorporale. Prin urmare, societățile comerciale trebuie să aleagă o politică contabilă și să o aplice în mod consecvent.
- O altă diferență importantă între politicile contabile ale societăților comerciale apare în legătură cu reducerea valorii contabile, epuizarea și amortizarea (DD&A). Costul proprietății, instalațiilor și echipamentelor trebuie înregistrat în contabilitate pe componente, atunci când acesta este semnificativ față de costul total al activului. Apoi, fiecare componentă ar trebui amortizată separat, folosind metoda corespunzătoare. Societățile comerciale care aplică metoda costului total conform US GAAP este posibil să fi înregistrat acele active în contabilitate la nivelul unui centru de costuri (de ex., țara în care își desfășoară activitatea). Dar societăților comerciale care aplică IFRS nu li se permite să înregistreze activele împreună la aceeași clasă de active, decât dacă aceste active au aceeași durată de viață utilă și metodă de amortizare. Aceasta înseamnă că activele pot fi grupate pe zăcăminte, având în vedere că fiecare zăcământ poate fi

¹⁶ Pentru o discuție mai completă privind diferențele dintre USGAAP și IFRS a se vedea, de exemplu, E&Y, 2009.

¹⁷ IFRS 6 exclude cheltuiala anterioară licenței și nu se aplică cheltuielilor suportate după ce a fost demonstrată fiabilitatea comercială.

important și poate avea o durată de viață utilă diferită. De asemenea, societățile comerciale trebuie să aleagă metoda de amortizare care reflectă cel mai exact modelul conform căruia sunt obținute beneficiile economice asociate activului.

- Reducerea valorii contabile și amortizarea încep atunci când un activ este disponibil pentru utilizare. Unele active pot fi disponibile pe utilizare imediat, în timp ce altele vor fi utilizate doar atunci când zăcămintul intră în funcțiune. Modalitatea în care sunt înregistrate activele afectează în mod clar momentul și metoda de amortizare.

Având în vedere aceste diferențe, ar fi dificil de proiectat un impozit pe proprietate care să acopere întreaga valoare impozabilă în orice moment, de o manieră echitabilă. Cel puțin, ar fi necesare evaluări individuale în legătură cu toate activele impozabile, lucru care, în majoritatea cazurilor, este imposibil de realizat. Prin urmare, un anumit nivel de inequități în impozitarea proprietății este inevitabil. Ca regulă generală, cele mai eficiente sisteme de impozitare a proprietății au adesea la bază metodologii de evaluare clare, simple, rate de impozitare mici și baze de impozitare ample. În acest scop, recunoscând implicațiile posibile ale diferitelor politici contabile, majoritatea țărilor au optat pentru folosirea valorii contabile nete a activelor petroliere și să se bazeze pe standardele internaționale de contabilitate și raportare, pentru asigurarea acurateții și în scopul efectuării comparațiilor.

Adesea, reglementările fiscale prevăd stimulente și ajustări, într-o încercare de a alinia sarcina fiscală la capacitatea de plată a contribuabilului, evitând astfel consecințele nedorite asupra deciziilor de investiții. Deși nu sunt ideale din punctul de vedere al administrației fiscale, compensările, scutirile și reducerile ratelor de impozitare pentru zăcămintele marginale, zăcămintele de gaze, zăcămintele de gaze de șist, sondele neproductive, recuperarea secundară și terțiară și echipamentele inactice sunt adesea avute în vedere de reglementările din diverse țări.

Referințe

Aesrnes, F. 2009. „The Taxation of Multinationals in Africa.” Lucrare elaborată pentru conferința cu privire la Mobilizarea Resurselor Publice și Ajutor din Africa. <http://www.oecd.org/site/devaeo10/44276251.pdf>

Boadway, R. și M. Keen, 2008. „Theoretical Perspectives on Resource Tax Design”. Fondul Monetar Internațional. Washington, D.C.

BoE. 1999. „Assessment of Petroleum Properties”. Assessors’ Handbook, Secțiunea 566. California State Board of Equalization. <http://www.boe.ca.gov/proptaxes/pdf/ah566.pdf>

E&Y. 2009. „US GAAP versus IFRS. The Basics: Oil and Gas.” Ernst and Young, mai 2009.

E&Y. 2013. „Global Tax Guide 2013”. Ernst and Young. <http://www.ey.com/GL/en/Industries/Oil--Gas/2013-global-oil-and-gas-tax-guide>

Autoritatea de Stat din Alberta. 2010. „Guide to Property Assessment and Taxation in Alberta.” Alberta Municipal Affairs. <http://www.municipalaffairs.alberta.ca/1538.cfm>

HIS CERA. 2011. „Comparative Assessment of the Federal Oil and Gas Fiscal System.” Raport întocmit la solicitarea US Department of Interior, Bureau of Ocean Energy Management și Bureau of Land Management.

Mullins, P. „International Issues for the Resources Sector”. Fondul Monetar Internațional. Washington, D.C.

Rosengard, J.K. 2012. „The Tax Everyone Loves to Hate: Principles of Property Tax Reform.” Document de lucru al corpului didactic M-RCBG, 2012-10. Harvard Kennedy School.

Tordo, S. 2007. „Fiscal Systems for Hydrocarbons: Design Issues.” Document de lucru 123/07, World Bank, Washington, D.C.

Van Meurs et al. 2011. „World Rating of Oil and Gas Terms” Van Meurs Corporation, Rodgers Oil & Gas Consulting și PFC Energy, cu sprijinul Barrows Company. <http://www.bgroddgers.com/publications/>