

“Fit for fifty” și poate mai mult de atât.....?

de

Laurențiu Pachiu și Irina Zamfir

În aceste zile clasa politică și mass media devorează cu pasiune, probabil chiar fără o finalitate strategică, tema modificărilor la Codul fiscal. Se poate remarca și cu acest prilej că, după 25 de ani, încă există preferința guvernanților de a privi și uzita impozitarea și politicile fiscale nu ca pe un instrument economic, ci unul de colectare de fonduri, respectiv, ca instrument de politică socială.

Ceea ce însă se evită a fi dezbătut cu aceeași ardoare sunt prefiguratele modificări în materie fiscală având ca țintă sectorul petrolier și minier, prin amendamente aduse Legii Petrolului și Legii Mineritului. Unul din motivele probabile ar fi că o asemenea temă nu pare a reprezenta pentru factorii politici responsabili o temă crucială pentru viitorul României. La nivelul unei bune părți a publicului, atât timp cât statul prelevă bani de la ceea ce în mentalul colectiv reprezintă corporațiile averse ce au pus stăpânire pe resursele țării („proprietatea poporului”), nu există vreun motiv de dezbatere publică. De asemenea, pentru mass media, aceasta nu ar constitui o temă demnă de atenție – și, eventual, propagandă – decât dacă petroliștii ar raporta din nou rezultate financiare spectaculoase sau s-ar lansa în prospectarea sau exploatarea unor noi zăcăminte (pe care propaganda le-ar include în categoria probabilă a gazelor de șist, asmuțind astfel comunitățile locale).

Desigur, nimeni nu poate să nege dreptul suveran al statelor de a impozita orice activitate, inclusiv cele petroliere. Este deosebit de important însă *când*, *de ce*, și, mai ales, *cum* se instituie asemenea măsuri fiscale.

Când se dorește majorarea sarcinii fiscale în sectorul petrolier.

Nici că se putea alege un moment mai nepotrivit.

Sectorul petrolier global se confruntă cu cea mai puternică criză din ultimii cincizeci de ani. Prețul barilului de petrol a atins zilele acestea minim istoric. Companiile petroliere își reconsideră strategia investițională și planurile de afaceri, ca urmare a rezultatelor financiare dezastruoase înregistrate în ultima perioadă. Reducerea investițiilor se răsfrânge asupra dezvoltării de noi tehnologii, au loc reprioritizări de strategii de portofolii, acompaniate deja de concedieri masive și efecte în cascadă la nivelul subcontractorilor și al veniturilor fiscale. Statele exportatoare de petrol se confruntă cu aceleași efecte dramatice, ceea ce poate impacta securitatea globală. Contracția unor mari piețe consumatoare de hidrocarburi (China), respectiv, perspectiva inundării pieței cu resurse suplimentare masive (Iranul) nu poate decât să adauge la starea dificilă de lucruri.

Încercând să își păstreze spiritul optimist, angajații din industria petrolieră au poreclit aceste timpuri ca acea perioadă când trebuie să fii „fit for fifty”. Cu alte cuvinte, a strânge cureaua pentru a rămâne în competiție, la un preț al barilului de 50 USD.

De asemenea, nu trebuie ignorat nici contextul geologic local. România se confruntă cu un grad ridicat de depletizare a resurselor de hidrocarburi, un grad mare de fragmentare și o productivitate per sondă dintre cele mai reduse din Europa. Eventuale acțiuni de prospectare a unor surse neconvenționale sunt greu de anticipat pentru anii următori, având în vedere percepția disproporționată a publicului român față de riscurile de mediu ale acestei industrii. Discursul politic despre „independența energetică” asigurată de resursele din Marea Neagră, nu se bazează pe realitatea identificării unor rezerve declarate comerciale și a unei infrastructuri capabile să transporte aceste hidrocarburi spre piețele de desfacere. Cât privește sectorul onshore, experiența Chevron a demonstrat că o propagandă bine organizată se poate propaga asupra întregii industrii, determinând blocarea accesului companiilor spre perimetrele de prospectare sau exploatare, ceea ce implică creșteri semnificative de costuri de mobilizare. Nici până astăzi, Guvernul nu a clarificat normativ problematica accesului petroliștilor la perimetrele de explorare/exploatare (deși dreptul de acces al petroliștilor este în prezent de netăgăduit prin lege, fie și singura virgulă din textul de lege este folosită speculativ pentru negarea acestui drept).

O eventuală înăsprire a fiscalității din sector ar putea avea consecințe semnificative asupra performanței și competitivității industriei petroliere din România, mai ales că apariția unor „elefanți”¹ de natura rezervelor localizate în Iran, Australia, Arctica sau Argentina determină în mod cert migrația companiilor petroliere din locațiile dificile (politic, legal, fiscal, geologic sau comercial) către zonele abundente (uneori chiar în pofida unor condiții politice sau legale complexe).

Cum se preconizează a fi efectuată „reforma” fiscală în sectorul petrolier?

Pentru impozitarea sectorului petrolier, România aplică în prezent un sistem² bazat pe venit, care presupune impunerea unei redevențe cu cote diferențiate, valoarea acesteia fiind calculată prin raportare la producția de hidrocarburi la nivel de zăcământ, alături de impozitul pe profitul întreprinderilor și unele impozite speciale.

Redevențe	Între 3.5% și 13.5% pentru țiței;
	Între 3,5% și 13% pentru gaze naturale

¹ „Elefant” este termenul folosit de petroliști pentru zăcăminte uriase de hidrocarburi.

² Sistemul bazat pe venit asigură încasări certe la bugetul de stat încă de la debutul producției comerciale, se caracterizează prin transparență, flexibilitate și predictibilitate atât pentru investitori, cât și pentru stat. În schimb, sistemul bazat pe profit are doar avantajul faptului că riscul proiectelor este împărțit între investitor și stat. Dezavantajul sistemului bazat pe profit este că poate cauza, mai ales în cazul actual al prăbușirii prețului petrolului, o reducere a masei impozabile, sau chiar o preluare a costului impozitului în prețul către consumatori.

	10% pentru anumite operațiuni de transport și tranzit al petrolului
	3% pentru înmagazinarea subterană a gazelor naturale
Impozit pe profit	16%
Impozite speciale ³	impozit de 60% pe veniturile suplimentare obținute de producători din liberalizarea prețurilor la gaze naturale
	impozitul de 0,5% pe exploatarea resurselor naturale, în primul rând a petrolului
	impozitul pe monopolul natural din sectorul energiei electrice și al gazului natural (între 0,1-0,85 lei/MW)
Taxa specială pe construcții ⁴	1%

La acestea se adaugă, desigur, toate celelalte impozite și taxe (directe și indirecte) suportate de contribuabilii persoane juridice din România. Lesne de observat este că, și în prezent, “petroliștii” suportă una dintre cele mai ridicate sarcini fiscale din România.

Întrucât o revizuire (majorare) a cotelor de redevențe petroliere nu ar fi atras contribuțiile preconizate la bugetul de stat decât în privința concesiunilor petroliere încheiate după intrarea în vigoare a noii reglementări (în virtutea principiilor de drept *tempus regit actum*, al neretroactivității legii, și al clauzelor de stabilitate incluse în concesiunile petroliere), din informațiile disponibile se pare că intenția Guvernului este de a asigura o creștere a veniturilor guvernamentale prin instituirea unui impozit pe profit suplimentar care, fiind racordat la momentul realizării venitului, ca orice alt impozit, ar cuprinde și profiturile realizate de companiile petroliere în baza unor concesiuni anterioare introducerii acestui impozit suplimentar.

Lăsăm, deocamdată, deoparte analiza aprofundată asupra oportunității și impactului unei asemenea măsuri în seama unor grupuri multidisciplinare de analiză (un material deosebit de util poate fi găsit la http://www.enpg.ro/headline-194-ELEMENTELE_UNUI_REGIM_FISCAL_OPTIM_AL_SECTORULUI_OFSHORE_DIN_ROMANIA.html), dorind să ne concentrăm în acest material pe elementele de natură legală.

³ Aplicabile pana la 31 decembrie 2015

⁴ Începând cu ianuarie 2015.

Prin urmare, în baza preconizărilor modificări legislative, România ar continua să aplice același sistem de impozitare descris mai sus. Diferența constă însă în faptul că în locul impozitului pe profiturile suplimentare (în terminologia internațională consacrată, „windfall tax”), se instituie un impozit suplimentar pe profit. Pe scurt, companiile petroliere ar urma să plătească redevența, impozit pe profit și impozit suplimentar pe profit, plus toate celelalte impozite și taxe aplicabile oricărei afaceri.

Ce înseamnă un impozit suplimentar pe profit? Ne-o spune chiar denumirea: în plus față de impozitul obișnuit pe profit plătit de toate companiile din România (16%), companiile petroliere vor trebui să plătească, pe același profit, încă o cotă de impozit (încă necunoscută). Deci, o dublă impozitare a aceluiași mase impozabile, pe același subiect și perioadă de timp, prin același tip de instrument fiscal.

Evitarea dublei impozitări este consacrată la nivel internațional prin mecanismul convențiilor de evitare a dublei impunerii, ca o expresie a principiului „neutralității fiscale”, respectiv, al „impozitării o singură dată”.

În dreptul românesc, acest principiu este exprimat în art. 3 din Codul Fiscal. Merită reluat conținutul acestui articol în întregime:

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

- a) neutralitatea măsurilor fiscale în raport cu diferitele categorii de investitori și capitaluri, cu formă de proprietate, asigurând condiții egale investitorilor, capitalului român și străin;*
- b) certitudinea impunerii, prin elaborarea de norme juridice clare, care să nu conducă la interpretări arbitrare, iar termenele, modalitatea și sumele de plată să fie precis stabilite pentru fiecare plătitor, respectiv aceștia să poată urmări și înțelege sarcina fiscală ce le revine, precum și să poată determina influența deciziilor lor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale;*
- c) echitatea fiscală la nivelul persoanelor fizice, prin impunerea diferită a veniturilor, în funcție de mărimea acestora;*
- d) eficiența impunerii prin asigurarea stabilității pe termen lung a prevederilor Codului fiscal, astfel încât aceste prevederi să nu conducă la efecte retroactive defavorabile pentru persoane fizice și juridice, în raport cu impozitarea în vigoare la data adoptării de către acestea a unor decizii investiționale majore.*

Este de la sine înțeles că aceste prevederi cu valoare de principiu se aplică oricărui impozit, chiar dacă este instituit printr-o lege specială (cum ar fi un amendament la Legea Petrolului).

Este de asemenea evident că prin instituirea unui impozit pe profit, suplimentar la cel deja existent de 16%, se realizează o **dublă impunere** în cea mai grosieră manieră, ceea ce contravine principiului neutralității evocat mai sus.

În al doilea rând, asistăm la o evidentă **discriminare** a sectorului upstream în România în raport cu celelalte categorii de contribuabili supuși impozitului pe profit. Tratatul nediscriminatoriu al tuturor contribuabililor comportă două elemente: egalitatea în fața legii fiscale și justa așezare a sarcinilor fiscale.

Egalitatea în fața legii fiscale se întemeiază pe prevederile art. 16 din Constituția României și presupune instituirea unui tratament egal pentru situații care, în funcție de scopul urmărit, nu sunt diferite⁵.

Justa așezare a sarcinilor fiscale presupune că fiscalitatea să fie proporțională, rezonabilă, echitabilă și să nu diferențieze impozitele pe criteriul grupelor sau categoriilor de contribuabili⁶. Aplicarea unui impozit care vizează strict palierul producătorilor de hidrocarburi va conduce la o impunere **neechitabilă** a sarcinilor fiscale, atât în raport cu celelalte sectoare de activitate, cât și în interiorul industriei extractive.

Există în acest sens un precedent deja creat în Italia, unde o decizie recentă a Curții Constituționale⁷ a stabilit că așa-numita taxă „Robin Hood” impusă începând cu anul 2008 și majorată gradual pe parcursul următorilor ani pentru a profita de creșterea prețurilor la țiței și a sporii, astfel, încasările bugetare din sectorul energetic, discriminează companiile din sector în raport cu celelalte paliere de activitate. În motivarea deciziei, instanța a argumentat că, deși introdusă pentru impozitarea profiturilor suplimentare ale companiilor energetice, în contextul unei situații economice excepționale, taxa a fost aplicată ca un impozit de sine stătător și structural, de unde și caracterul discriminatoriu.

Nu în ultimă instanță, modificarea termenilor fiscali aplicabili concesionarilor petrolieri poate fi considerată ca o încălcare a prevederilor de stabilitate din Legea Petrolului sau, în temei contractual, a clauzelor de stabilitate din concesiunile petroliere. În acest context, orice susținere a faptului că operatorii petrolieri offshore cu operațiuni la adâncimi mai mari de 100 metri ar fi puși la adăpost de noul impozit în baza Ordonanței de Urgență nr. 160/1999 (act normativ abrogat implicit prin Legea Petrolului), care stabilea menținerea în vigoare a reglementărilor fiscale existente la data semnării acordului petrolier pe toată perioada acestuia, ar plasa de fapt disputa legalității noului impozit și a stabilității concesiunilor, odată demarată producția, în planul relațiilor dintre operatori și ANAF,

⁵ Decizia Curții Constituționale nr. 3 din 6 ianuarie 1994, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 145 din 8 iunie 1994

⁶ Deciziile Curții Constituționale nr. 176 din 6 mai 2003, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 400 din 9 iunie 2003 și nr. 325 din 25 iunie 2013, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 431 din 16 iulie 2013

⁷ Decizia nr. 10 din 9 februarie 2015

respectiv, instanțele de judecată, la acel moment dat când, probabil, finalitatea intențiilor guvernamentale va fi fost deja realizată.

Pe lângă aspectele de legalitate ale unui impozit suplimentar aplicat exclusiv industriei de petrol, pot fi invocate argumente care decurg din obligațiile asumate de România în cadrul tratatelor bilaterale de investiții, încheiate până în prezent, cu 92 de state. Asemenea argumente s-ar justifica în baza principiilor consacrate prin asemenea tratate și larg recunoscute în jurisprudența arbitrală internațională.

Dreptul internațional recunoaște fără dubii dreptul necesar, legitim și suveran al statelor de a stabili și aplica impozite, însă nu consideră că acest drept trebuie folosit pentru a discrimina, confisca/expropria proprietăți/venituri, a încălca obligații contractuale sau internaționale, mai ales în domeniul investițiilor străine unde investitorii se supun suveranității altui stat străin în baza unor stări de fapt și de drept, promisiuni și așteptări rezonabile și legitime că investiția lor nu va fi afectată în mod arbitrar.

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

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

Exproprierea indirectă (creeping expropriation), care apare în cazul în care investițiile sunt supuse unor măsuri ce au efectul echivalent unei exproprieri, prin afectarea dreptului de proprietate al investitorului, în sensul că acesta este privat de capacitatea de a realiza beneficiile economice, conform așteptărilor create de cadrul juridic și fiscal existent la momentul realizării investiției.

Vom enunța doar câteva din multitudinea de spețe arbitrale în acest sens, concentrându-ne pe soluția instanțelor, fără a intra în chestiuni de nuanțe juridice.

Astfel, în speță *Revere Copper v. OPIC-Jamaica* (24 August 1978, 17 I.L.M. 1321) Tribunalul arbitral a reținut că „o măsură de impozitare nu este necesar a fi de natură confiscatorie pentru a reprezenta o încălcare a obligațiilor asumate de stat față de un investitor; a lipsi investitorul de valoarea economică a investiției sale prin implementarea unor măsuri fiscale excesive reprezintă însă *per se* un caz de încălcare a obligațiilor contractuale ale Guvernului.”

În același sens, în speță *Link-Trading v. Moldova* (UNCITRAL, 2002), instanța arbitrală a reținut că „în principiu, măsurile fiscale devin de natură expropriatorie atunci când sunt considerate abuzive. O

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

În cazul *Occidental v. Ecuador* (ICSID dosar ARB/06/11, 2012), tribunalul arbitral a apreciat că statul Ecuador este răspunzător de încălcarea tratatului bilateral de investiții („BIT”), mai precis a principiului tratamentului echitabil, reținând că stabilitatea cadrului legal și de afaceri în materie fiscală (Ecuadorul modificând în acest caz legislația fiscală și refuzând returnarea de TVA către firma Occidental) reprezintă un element esențial al principiului tratamentului echitabil.

În ceea ce privește dubla impozitare, la nivel european, Curtea Europeană a Drepturilor Omului, în cazul *Building Society vs UK* a reținut că dubla taxare domestică poate fi considerată ca încălcând art. 1 al Protocolului 1 la Convenția Europeană a Drepturilor Omului. În același spirit, Curtea Constituțională din Franța a admis (decizia 2010-70 QPC) același lucru raportat la dreptul intern (art. 13 din Declarația Drepturilor Omului și Cetățeanului) stabilind incompatibilitatea dublei impozitări cu Constituția franceză. Inclusiv Comisia europeană a concluzionat în repetate rânduri că dubla impozitare nu este compatibilă cu piața unică (SEC(96) 1996, DOC(05)2306/2005, COM(2005)532/2005, COM(2006) 823/2006).

De reținut sunt și recente decizii arbitrale în cazurile Micula și Yukos, ultimul caz fiind cu atât mai interesant cu cât, pentru prima dată, s-a considerat că excepția aplicabilității Cartei Europene a Energiei la „măsurile fiscale” (art. 21) este exclusă atunci când asemenea măsuri conduc la o expropriere (directă sau indirectă), discriminare sau la un tratament inechitabil.

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

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

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

În opinia noastră, fără a nega dreptul statului de a stabili impozite, propunerea de instituire a unui impozit suplimentar pe profit pentru sectorul upstream conține sâmburele unei încălcări de către România a principiilor de drept internațional și european în materie de protejare a investițiilor.

De ce s-ar institui un asemenea impozit?

Dificil de răspuns la această întrebare, însă, probabil, acesta rezidă într-o combinație de factori, cum ar fi negocierile cu institutiile financiare internaționale, nevoia de compensare financiară a efectelor modificărilor propuse la Codul fiscal, populism politic, frustrările personale ale unor politicieni în raport cu unii dintre jucătorii din sectorul upstream îmbrăcate în hainele eroice ale naționalismului economic sau ale unor comparații total nejustificate cu situația din țări cu zăcămintele „elefant”, precum Norvegia, incapacitatea statală administrativă în a direcționa eficient veniturile deja obținute din prelevările asupra industriei petroliere (veniturile statului din activități petroliere se pare că au fost aproape egalate de despăgubirile ANRP în dosarele de restituiri imobiliare frauduloase), în nici un caz însă vreo strategie pe termen lung (ceea ce activitățile petroliere, extrem de costisitoare ca factori cost și timp întotdeauna reclamă). În orice caz, inițiativa unui asemenea impozit trădează profunda necunoaștere a naturii activităților petroliere, care au în mod caracteristic un ciclu lung (20-30 de ani) al recuperării investițiilor. Acest fapt mărește foarte mult probabilitatea ca orice câștiguri ar fi obținute de stat pe termen scurt să fie mult sub pierderile generate pe termen lung prin scăderea investițiilor în sector.

Gestionarea eficientă a resurselor naturale ale unui stat presupune că exploatarea acestora să fie tratată ca un instrument de dezvoltare, prin stimularea marilor jucători ai industriei să investească în economia țării respective, creând astfel plusvaloare în cascadă pentru toți actorii implicați, iar o supraimpozitare în sector conform celei preconizate este contrară acestui obiectiv asumat și afirmat în numeroase rânduri de către reprezentanții autorității publice române. Pe de altă parte, implementarea acestui mecanism în paralel cu menținerea actualului sistem de redevențe reprezintă o opțiune pe care companiile petroliere nu o vor accepta cu ușurință.

Rămâne de văzut cât de bună este "condiția fizică" a petroliștilor în fața majorării costului fiscal al operațiunilor și de ce "plan B" dispune Guvernul în cazul în care este confruntat fie cu litigii internaționale sau cu o reducere masivă a operațiunilor petroliere.