

Tratamentul contabil și fiscal al redevențelor miniere în cazul entităților care desfășoară activități de exploatare a apelor geotermale

Conf. univ. dr. Delia DAVID^a, lect. univ. dr. Ștefania Amalia NICOARĂ^b,
conf. univ. dr. Luminița PĂIUȘAN^c

^{a, b, c} Universitatea de Vest „Vasile Goldiș” din Arad

Abstract

This article aims to present the characteristics of accounting and taxation of the mineral resources exploitation activity, particularly the exploitation of geothermal waters. This economic activity has a series of particularities, and our goal is to summarize the legal framework and to provide a case study that should emphasize, from the point of view of accounting and taxation, the practical implementation of legal provisions.

Key terms: mining royalty, exploitation of geothermal waters, financial guarantee for restoration of the environment, exploitation licence

Termeni-cheie: redevență minieră, exploatarea apelor geotermale, garanție financiară pentru refacerea mediului, licență de exploatare

Clasificare JEL: M41, K34

To cite this article: Delia David, Ștefania Amalia Nicoară, Luminița Păiușan, *Tratamentul contabil și fiscal al redevențelor miniere în cazul entităților care desfășoară activități de exploatare a apelor geotermale*, *CECCAR Business Review*, N° 2/2023, pp. 21-28, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2023.02.03>

1. Introducere

Tema abordată în cadrul acestui articol vizează contabilitatea și fiscalitatea entităților economice care desfășoară activități de exploatare a resurselor naturale ale țării noastre, mai concret, valorificarea apelor geotermale.

Apele geotermale prezintă o serie de proprietăți fizico-chimice datorită cărora sunt utilizate pentru menținerea și recuperarea sănătății. În România, aceste izvoare calde sunt întâlnite mai ales în regiunea Carpaților Orientali, cea pericarpatică, Depresiunea Transilvaniei și zona de vest a țării, fiind exploatare încă din antichitate pentru proprietățile lor sanogene.

Scopul articolului de față este acela de a evidenția din punct de vedere contabil și fiscal particularitățile activității economice de exploatare a apelor geotermale. Astfel, ne-am propus să realizăm o sinteză a principalelor reglementări privind acest domeniu, iar prin studiul de caz prezentat dorim să arătăm modul concret de aplicare a acestor dispoziții, precum și modalitatea de calcul al redevenței miniere datorate pentru valorificarea acestor resurse naturale.

Considerăm că tema abordată prezintă interes datorită importanței pentru sănătatea a exploatării apelor geotermale, dar și din perspectiva antreprenorilor care desfășoară astfel de activități economice și a profesioniștilor contabili responsabili pentru evidența contabilă și fiscală aferente.

Lucrarea este structurată pe patru secțiuni. După ce în introducere am redat tematica abordată și obiectivele vizate prin acest demers, a doua parte prezintă sinteza legislației specifice activității de exploatare a resurselor hidrominerale și a legislației fiscale incidente exploatării apelor geotermale. A treia secțiune constă într-un studiu de caz privind determinarea redevenței miniere aferente acestui tip de activitate, pentru ca în final să fie evidențiate concluziile articolului.

2. Sinteza legislației incidente activității de exploatare a resurselor hidrominerale

Activitatea de exploatare a resurselor minerale ale României este reglementată prin Legea minelor nr. 85/2003, cu modificările și completările ulterioare, al cărei prim articol stabilește clar faptul că „resursele minerale situate pe teritoriul și în subsolul țării (...) fac obiectul exclusiv al proprietății publice și aparțin statului român”. Drept urmare, orice activitate de valorificare de către agenții economici a astfel de resurse este posibilă doar în urma concesiunii acestui drept și în baza obținerii unei licențe de exploatare.

Potrivit art. 20 alin. (2) din legea amintită, licența de exploatare se acordă pentru o perioadă de maximum 20 de ani, cu posibilitatea de prelungire pe intervale succesive de câte cinci ani. Așa cum prevede alin. (1) al aceluiași articol, pentru obținerea licenței de exploatare, solicitantul trebuie să prezinte autorității competente, respectiv Agenția Națională pentru Resurse Minerale (ANRM), următoarele:

- „a) studiul de fezabilitate privind valorificarea resurselor minerale și protecția zăcămintului, ce va cuprinde și planul inițial de încetare a activității, întocmit în conformitate cu normele emise de autoritatea competentă;
- b) planul de dezvoltare a exploatării, întocmit în conformitate cu instrucțiunile tehnice emise de autoritatea competentă;
- c) studiul de impact asupra mediului și bilanțul de mediu, după caz, întocmite în condițiile legii;
- d) planul de refacere a mediului și proiectul tehnic, întocmite în conformitate cu instrucțiunile tehnice emise de autoritatea competentă;
- e) studiul de evaluare a impactului social și planul de atenuare a impactului social, în conformitate cu instrucțiunile tehnice emise de autoritatea competentă în domeniul muncii și solidarității sociale împreună cu ministerul de resort”.

Obținerea licenței de exploatare îi conferă titularului următoarele drepturi, stipulate la art. 38 din Legea nr. 85/2003:

- „a) să aibă acces, în condițiile legii, la terenurile necesare desfășurării activităților miniere în limitele perimetrului prevăzut în licență/permis;
- b) să execute toate activitățile miniere prevăzute în licență/permis, în limitele perimetrului acordat;
- c) să dispună asupra cantităților de produse miniere realizate;
- d) să folosească, respectând prevederile legale din domeniul gospodării apelor și al protecției mediului, surse de apă de suprafață sau subterane necesare desfășurării activităților miniere;
- e) să se asocieze cu alte persoane juridice în vederea executării activităților miniere prevăzute în licență, cu aprobarea prealabilă a autorității competente (...);
- f) să obțină de la autoritatea competentă, în condițiile legii, datele și informațiile necesare desfășurării activităților sale miniere, să dețină și să utilizeze aceste date și informații, precum și pe cele obținute din activitățile proprii, pe durata valabilității licenței/permisului;

g) să întrerupă activitatea pe o perioadă ce depășește 60 de zile, cu acordul prealabil al autorității competente;

h) să construiască drumuri, poduri, căi ferate, rețele electrice, precum și alte utilități de infrastructură necesare activităților miniere, în condițiile legii;

i) să amenajeze și să utilizeze golurile miniere, cu aprobarea autorității competente”.

Titularul licenței de exploatare are obligația de a constitui „o garanție financiară pentru refacerea mediului, în conformitate cu instrucțiunile tehnice emise de autoritatea competentă”, potrivit art. 20 alin. (4) din Legea minelor, precum și de a plăti taxa pe activitatea de exploatare și redevența minieră, așa cum prevede art. 28 alin. (3) din aceeași lege.

Garanția financiară pentru refacerea mediului este reglementată prin Ordinul președintelui Agenției Naționale pentru Resurse Minerale, al ministrului mediului și schimbărilor climatice și al ministrului economiei nr. 202/2.881/2.348/2013 pentru aprobarea Instrucțiunilor tehnice privind aplicarea și urmărirea măsurilor stabilite în planul de refacere a mediului, în planul de gestionare a deșeurilor extractive și în proiectul tehnic de refacere a mediului, precum și modul de operare cu garanția financiară pentru refacerea mediului afectat de activitățile miniere, care la art. 20 prevede că aceasta se constituie pentru primul an la solicitarea autorizării pentru începerea lucrărilor miniere și apoi în fiecare an la solicitarea avizelor anuale la programul anual de exploatare. Conform art. 3 din același act normativ, garanția financiară pentru refacerea mediului trebuie corelată cu valoarea totală a devizului general al lucrărilor de închidere, ecologizare și gestionare a deșeurilor, reabilitare a mediului și monitorizare postînchidere. Potrivit art. 4 din ordinul mai sus menționat, determinarea cuantumului garanției financiare se face de către titularul licenței de exploatare, aceasta fiind avizată de Agenția pentru Protecția Mediului (APM) și aprobată de ANRM. Ea se constituie printr-un depozit bancar într-un cont agreat de ANRM.

Art. 44 din Legea minelor precizează că titularii licențelor sunt obligați la plata către bugetul de stat a unei taxe pentru activitatea de prospecțiune, explorare și exploatare a resurselor minerale, aceasta fiind actualizată anual în funcție de rata inflației. Termenul de plată a taxei este data de 31 decembrie a anului în curs pentru anul viitor.

Potrivit Hotărârii Guvernului nr. 664/2022 privind reactualizarea valorii taxelor pentru activitățile miniere, prevăzute de Legea minelor nr. 85/2003, valorile anuale curente ale acestora sunt următoarele:

- pentru activitatea de prospecțiune – 411 lei/km²;
- pentru activitatea de explorare – 1.651 lei/km²;
- pentru activitatea de exploatare – 41.275 lei/km².

Redevența minieră reprezintă, conform art. 3 pct. 31 din Legea nr. 85/2003, „suma datorată conform legii de către titular pentru concesionarea/administrarea activităților de exploatare a resurselor minerale, bunuri ale domeniului public al statului”. Pentru activitatea de exploatare a resurselor minerale de tipul apelor geotermale, redevența minieră a fost stabilită inițial la 5% din valoarea producției. Potrivit actului normativ, redevența minieră se declară trimestrial, fiind scadentă în data de 25 a primei luni a trimestrului următor. Ulterior, art. XII din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 89/2018 privind unele măsuri fiscal-bugetare și pentru modificarea și completarea unor acte normative, cu modificările și completările ulterioare, a instituit o derogare de la prevederile Legii minelor referitoare la redevența minieră datorată în cazul exploatării apelor geotermale și minerale naturale utilizate pentru consumul populației la buvetele publice, începând cu data de 1 noiembrie 2018, stabilind o cotă de 0% pentru calculul acesteia.

Ordinul președintelui Agenției Naționale pentru Resurse Minerale nr. 198/2009 pentru aprobarea Instrucțiunilor tehnice privind modul de evidență, raportare, calcul și plată a taxei pe activitatea minieră și a redevenței miniere, cu modificările și completările ulterioare, aduce câteva clarificări privind modul de calcul al redevenței miniere, stabilind baza impozabilă în cazul apelor geotermale ca fiind valoarea producției miniere comercializabile, determinată prin luarea în considerare a prețurilor de livrare (fără TVA), fără a deduce cheltuielile de prelucrare. Conform aceluiași act normativ, în cazul produselor miniere livrate cu titlu gratuit sau utilizate în cadrul aceleiași entități economice și care, așadar, nu au stabilit un preț de livrare, valoarea producției miniere se calculează în baza prețului de cost, amendat cu un factor de creștere de 7%.

Ordinul președintelui ANRM nr. 198/2009 prevede pentru titularii de licențe de exploatare minieră obligativitatea de a transmite către ANRM rapoarte trimestriale cu privire la producția minieră realizată în vederea evidenței și verificării modului de calcul al redevenței miniere.

Din punct de vedere contabil, redevențele miniere reprezintă pentru entitățile economice cheltuieli, ele fiind înregistrate cu ajutorul contului 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”. Obligația de plată a acestora la bugetul statului este evidențiată cu ajutorul contului 446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”. În ceea ce privește imobilizările corporale care sunt folosite pentru exploatarea, transportul și utilizarea apei geotermale, conform Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare, acestea sunt înregistrate în analiticele contului 216 „Active corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale” și sunt amortizate pe durata lor de viață.

Alte probleme de natură contabilă pe care le ridică activitățile de explorare și exploatare a resurselor minerale se referă la evaluarea și recunoașterea activelor specifice acestor operațiuni. În primul rând, este necesar să se determine când costurile generate de activitățile respective trebuie recunoscute ca fiind cheltuieli curente și contabilizate cu ajutorul conturilor specifice din clasa 6 și când trebuie capitalizate. În cea de-a doua situație, activele vor fi recunoscute ca imobilizări necorporale sau corporale, în funcție de natura lor, intangibilă sau tangibilă (Nicolaescu, 2021). De exemplu, potrivit pct. 248 din OMFP nr. 1.802/2014, o entitate nu va înregistra ca active de natura cheltuielilor de explorare și evaluare a resurselor minerale cheltuielile angajate:

a) înainte de explorarea și evaluarea resurselor minerale, cum sunt cheltuielile ce au avut loc înainte de momentul în care entitatea a obținut dreptul legal de a explora o anumită zonă;

b) după ce sunt demonstrabile fezabilitatea tehnică și viabilitatea comercială ale extracției unei resurse minerale.

3. Studiu de caz

În această secțiune vom aborda cazul unei entități economice care deține o licență de concesiune emisă de Agenția Națională pentru Resurse Minerale, în calitate de reprezentant al statului român conform atribuțiilor stabilite de Legea minelor nr. 85/2003.

Compania deține în concesiune un teren pe care a desfășurat în prealabil activități de explorare conform Licenței de explorare nr. 1.234/2014 și astfel beneficiază de prevederile art. 17 alin. (1) și art. (18) alin. (2) lit. a) din legea amintită, care îi permit, după ce a prezentat documentația din care rezultă că deține capacitatea financiară, competența tehnică și profesională necesare, să beneficieze de dreptul și obligația de a executa activități miniere de exploatare a resurselor de apă termală din perimetrul terenului concesionat, pe riscul și cheltuiala propriei, în schimbul unei redevențe și al unei taxe de exploatare stabilite potrivit legii.

Dotările materiale de care societatea analizată dispune în vederea exploataării, transportului și utilizării apei geotermale sunt următoarele:

Tabelul 1. Dotări necesare desfășurării activității

Nr. crt.	Dotări	Cantitate
1	Sondă geotermală FH1	1 buc.
2	Cap de sondă dotat cu debitmetru și manometru	1 buc.
3	Degazor	1 buc.
4	Conductă de 50 mm PVC1 (inclusiv anexe – compresor de dilatare, fittinguri, ventile etc.)	20 m
5	Baterie – hidrofor	1 buc.
6	Baterie – filtre	1 buc.
7	Baterie – schimbătoare de căldură	1 buc.
8	Piscine în interior (200 m ³): <ul style="list-style-type: none"> • bazin de înot • bazin pentru copii • bazin de relaxare • bazin jacuzzi 	1 buc. 4 buc. 2 buc. 2 buc.
9	Bazine în exterior (circa 700 m ³): <ul style="list-style-type: none"> • bazin de înot • bazin pentru copii • bazin de relaxare 	1 buc. 1 buc. 1 buc.
10	Pompă de circulație	1 buc.
11	Pompă de evacuare a apei uzate	1 buc.
12	Conductă de evacuare de 100 mm PVC1 (inclusiv anexe – fittinguri, ventile etc.)	50 m

Sursa: Proiecție proprie pe baza datelor din contabilitatea societății analizate.

În vederea emiterii licenței de exploatare, Agenția Națională pentru Resurse Minerale solicită documentația privind fundamentarea și calcularea prețului pe m³ de apă geotermală, care va servi drept bază de calcul pentru determinarea valorii redevenței pe toată perioada pentru care a fost acordat dreptul de concesiune (în cazul de față, 20 de ani).

În cele ce urmează vom evidenția modalitatea de calcul al prețului apei geotermale pe m³ în cazul societății analizate. În acest sens au fost luate în considerare:

1. Debitul apei geotermale obținut prin pompare din sonda FH1, de 4,8 l/s (414,72 m³/zi; 151.372,8 m³/an);
2. Cheltuielile de 113.106 lei/an, preluate din situațiile financiare ale entității, conform Tabelului 2.

Tabelul 2. Estimarea cheltuielilor anuale privind producția de apă geotermală

Nr. crt.	Specificație	Valoare (lei)
1	Materiale	8.000
2	Transport	2.000
3	Energie electrică	30.000
4	Lucrări de întreținere și reparații pentru sondă	6.000
5	Salarii	40.000
6	Amortizarea investițiilor	7.600
7	Prelevarea de probe de apă și analize	4.000
8	Redevență minieră	3.210
9	Taxă pentru activitatea minieră	96
10	Cheltuieli pentru protecția mediului și ecologizare	1.200
11	Studii și documentații	6.000
12	Avize și autorizații	5.000
Total		113.106

Sursa: Proiecție proprie pe baza datelor din contabilitatea societății analizate.

3. Calculul prețului:

$$\text{Prețul} = \frac{\text{Cheltuieli anuale}}{\text{Debitul sondei}} = \frac{113.106 \text{ lei/an}}{151.372,8 \text{ m}^3/\text{an}} = 0,747 \text{ lei/m}^3$$

Acest preț se amendează cu factorul de creștere de 7%, potrivit Ordinului președintelui ANRM nr. 198/2009.

$$0,747 \text{ lei/m}^3 \times 1,07 = 0,8 \text{ lei/m}^3$$

Astfel, prețul apei geotermale exploatare prin pompare din sonda FH1 în perimetrul de desfășurare a activității luat în considerare la calculul redevenței este de 0,8 lei/m³ pentru o perioadă de 20 de ani, așa cum este prevăzut în conținutul licenței emise de Agenția Națională pentru Resurse Minerale.

Entitatea economică analizată transmite către ANRM rapoarte trimestriale cu privire la producția minieră realizată, în vederea evidenței și a verificării modului de calcul al redevenței miniere, așa cum se prezintă mai jos.

Tabelul 3. Raport trimestrial privind producția minieră realizată, pentru evidența și modul de calcul ale redevenței miniere

Denumire	Produse miniere realizate						Redevență		
	Cantitatea sorturilor realizate	Unitate de măsură	Preț unitar (lei)	Valoare (lei)	Cheltuieli de prelucrare	Valoarea fără cheltuielile de prelucrare	Cota procentuală (%)	Datorată (lei)	Achitată (lei)
Apă geotermală	3.700	m ³	0,8	2.960	-	-	0	0	-

Sursa: Proiecție proprie pe baza datelor din contabilitatea societății analizate.

Calculul redevenței miniere pentru societatea analizată se face prin aplicarea cotei procentuale stabilite de legislația specifică la valoarea producției de apă geotermală. În cazul nostru, pentru a determina valoarea producției, vom înmulți cantitatea de apă geotermală forată în perioada de raportare cu prețul de 0,8 lei/m³ stabilit conform licenței emise în anul 2014 de Agenția Națională pentru Resurse Minerale. Odată cu emiterea licenței, societatea este obligată să declare și să plătească la bugetul statului valoarea redevenței miniere datorate conform rapoartelor trimestriale emise către ANRM. Potrivit art. 45 din Legea nr. 85/2003, redevența minieră se declară trimestrial în formularul 100 „Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat”, fiind scadentă la data de 25 a primei luni a trimestrului următor.

Anterior datei de 1 noiembrie 2018, în cazul exploatării apelor geotermale, valoarea redevenței se calcula prin aplicarea cotei de 5% prevăzute de Legea nr. 85/2003 asupra valorii producției de apă geotermală, iar înregistrarea și plata ei erau evidențiate în contabilitate potrivit următoarelor formule contabile:

635	=	446
„Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate” / analitic Redevență minieră		„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate” / analitic Redevență minieră
446	=	5121
„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate” / analitic Redevență minieră		„Conturi la bănci în lei”

Așa cum am precizat, începând cu data de 1 noiembrie 2018, art. XII din OUG nr. 89/2018 a instituit o derogare de la prevederile art. 45 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 85/2003 referitoare la redevența minieră datorată în cazul exploatării apelor geotermale și minerale naturale utilizate pentru consumul populației la buvetele publice, stabilind o cotă de 0% pentru calculul acesteia.

În această situație, societatea va completa și va transmite trimestrial, în format electronic, declarația 100, menționând că valoarea redevenței este 0, și va continua să raporteze trimestrial către Agenția Națională pentru Resurse Minerale valoarea producției miniere realizate, așa cum este prezentat în Tabelul 3.

Astfel, constatăm că legislația favorizează din punct de vedere fiscal entitățile care exploatează ape geotermale și ape minerale naturale utilizate pentru consumul populației, acestea beneficiind în prezent de o cotă de 0% pentru calculul redevenței miniere.

4. Concluzii

Exploatarea apelor geotermale se realizează datorită proprietăților și efectelor lor benefice pentru sănătatea umană, această activitate fiind reglementată prin Legea nr. 85/2003.

Pentru activitatea de exploatare a resurselor minerale există obligația de a constitui o garanție pentru refacerea mediului, iar din punct de vedere fiscal, de a plăti taxa pe activitatea de exploatare și redevența minieră.

Având în vedere importanța pentru sănătate a apelor geotermale, în scopul favorizării exploatării acestora și al creșterii nivelului de utilizare a stațiunilor balneare, autoritatea competentă a decis ca valoarea cotei pentru calculul redevenței în cazul acestui tip de ape să fie de 0%.

Bibliografie

1. Nicolaescu, C. (2021), *Studiu privind contabilitatea și fiscalitatea operațiunilor de explorare și evaluare a resurselor minerale*, CECCAR Business Review, nr. 1, pp. 11-19, dx.doi.org/10.37945/cbr.2021.01.02.
2. Hotărârea Guvernului nr. 664/2022 privind reactualizarea valorii taxelor pentru activitățile miniere, prevăzute de Legea minelor nr. 85/2003, publicată în Monitorul Oficial nr. 502/23.05.2022.
3. Legea minelor nr. 85/2003, publicată în Monitorul Oficial nr. 197/27.03.2003, cu modificările și completările ulterioare.
4. Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 688/10.09.2015, cu modificările și completările ulterioare.
5. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare.
6. Ordinul președintelui Agenției Naționale pentru Resurse Minerale nr. 198/2009 pentru aprobarea Instrucțiunilor tehnice privind modul de evidență, raportare, calcul și plată a taxei pe activitatea minieră și a redevenței miniere, publicat în Monitorul Oficial nr. 648/01.10.2009, cu modificările și completările ulterioare.
7. Ordinul președintelui Agenției Naționale pentru Resurse Minerale, al ministrului mediului și schimbărilor climatice și al ministrului economiei nr. 202/2.881/2.348/2013 pentru aprobarea Instrucțiunilor tehnice privind aplicarea și urmărirea măsurilor stabilite în planul de refacere a mediului, în planul de gestionare a deșeurilor extractive și în proiectul tehnic de refacere a mediului, precum și modul de operare cu garanția financiară pentru refacerea mediului afectat de activitățile miniere, publicat în Monitorul Oficial nr. 1/06.01.2014.
8. Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 89/2018 privind unele măsuri fiscal-bugetare și pentru modificarea și completarea unor acte normative, publicată în Monitorul Oficial nr. 854/09.10.2018, cu modificările și completările ulterioare.