

Transformación de la normativa tributaria
de la industria petrolera
en las condiciones económicas actuales*

Transformation of the regulation
on legal oil industry taxation
in modern economic conditions

*Elena N. Gorbunova***

ABSTRACT

The paper reviews pressing issues related to corporate taxation in the oil industry amid the financial crisis, sanctions imposed against Russia, and low oil prices. It pays special attention to the analysis of the first results of the tax reform and to the introduction of a profit-based tax. The main goal of the research is to develop and implement a modern and efficient tax regime that would ensure a continuous and stable flow of tax revenues to the national budget and contribute to the long-term development of the national oil industry. The subject of the study is the current issues of oil taxation, in particular, the application of the taxation mechanism of the financial results of oil companies and the reform of the taxation system of export duties to the oil refining industry. The article presents the ways of effective tax policy for the qualitative development of oil sector enterprises.

Keywords: Tax policy; taxation; oil industry; profit-based tax. *JEL codes:* H2, H21, Q48.

* Artículo recibido el 20 de enero de 2022 y aceptado el 2 de junio de 2022. Los contenidos del artículo son responsabilidad exclusiva de la autora. [Traducción del inglés por Alejandra S. Ortiz García.]

** Elena N. Gorbunova, Universidad Estatal de Yugra, Rusia (correo electrónico: e.gorbunova.yusu@bk.ru).

RESUMEN

El artículo trata temas urgentes respecto de los impuestos corporativos en la industria petrolera en el marco de la crisis financiera, las sanciones impuestas a Rusia y los bajos precios del petróleo. Se hace énfasis en el análisis de los primeros resultados de la reforma fiscal y de la introducción de un impuesto a las ganancias. El objetivo principal es desarrollar e implementar un régimen tributario moderno y eficiente que asegure un flujo continuo y estable de ingresos tributarios al presupuesto nacional y que contribuya al desarrollo de la industria petrolera nacional a largo plazo. El objeto de estudio es el problema actual de los impuestos al petróleo, en particular, la aplicación de un mecanismo impositivo sobre los resultados financieros de las empresas petroleras y la reforma al sistema tributario de los derechos de exportación de la industria de refinación del petróleo. Se presentan las vías que harán posible una política tributaria efectiva para el desarrollo cualitativo de las empresas del sector petrolero.

Palabras clave: política tributaria; impuestos; industria petrolera; impuesto a las ganancias. *Clasificación JEL:* H2, H21, Q48.

INTRODUCCIÓN

El objetivo principal de un sistema tributario efectivo en cualquier país es desarrollar e implementar un régimen tributario moderno y eficiente que asegure un flujo continuo y estable de ingresos tributarios al presupuesto nacional y contribuya, entre otras cosas, al desarrollo de la industria petrolera nacional a largo plazo.

En relación con la Federación Rusa, es necesario comprender que la industria petrolera seguirá siendo una prioridad en la política económica nacional durante mucho tiempo. Por lo tanto, esta industria también debe determinar la dirección estratégica de la política económica y la política nacional.

La situación que ha sido persistentemente desfavorable de los precios en el mercado mundial de hidrocarburos actualiza el problema del desarrollo de las exportaciones de crudo, mediante el uso de productos innovadores, el desarrollo tecnológico, la sustitución de importaciones y, ciertamente, la

búsqueda de nuevos mecanismos fiscales de tributación para la industria petrolera.

La reforma implementada en los últimos años ha permitido mejorar de manera significativa la eficiencia presupuestaria del sistema tributario, con lo que se acerca a las mejores prácticas internacionales. En contraste, los cambios realizados no han atendido todos los problemas. El deterioro de las condiciones de producción de petróleo requiere mayores mejoras al sistema tributario, con el fin de proporcionar los incentivos necesarios para las inversiones en el desarrollo de nuevos yacimientos.

Así, durante un largo periodo, la legislación de los impuestos al petróleo de Rusia tenía como objetivo garantizar un nivel adecuado de ingresos para el presupuesto fiscal del país, sin importar lo que costara. Según Cherkasova, Mullakhmetova y Khvorona (2018), el sistema impositivo actual en la industria petrolera tiene la carga fiscal más grande del mundo; la cantidad de ingresos por petróleo y gas fue de más de 43 a 51% de todos los ingresos presupuestarios en las últimas décadas, con lo que continúa siendo su fuente principal.

Como bien señala Ponkratov (2015), el nivel de carga fiscal acumulada que soportan las empresas productoras de petróleo es mucho mayor al de las empresas de otros sectores de la economía. Esto está determinado por la política del gobierno ruso. En cierta medida, la carga tributaria excesiva puede verse como un esfuerzo por parte del Estado por excluir la renta del recurso que se produce cuando las empresas que trabajan el subsuelo extraen hidrocarburos. Es importante impulsar el desarrollo tecnológico de la economía nacional con la ayuda de los ingresos por rentas y promover su cambio de orientación desde el combustible y las materias primas en la división mundial del trabajo.

Lo anterior da una razón para suponer que el análisis del modelo legal de tributación de la producción de petróleo en la Federación Rusa será relevante y contribuirá a resolver uno de los problemas científicos más importantes con implicaciones socioeconómicas y políticas serias.

En este artículo, se sostiene que en la actualidad es en extremo urgente la necesidad de diseñar un modelo legal efectivo de tributación para la industria petrolera que tienda a extraer las plusvalías en favor del Estado.

El modelo legal de tributación de la industria petrolera desarrollado por la autora, por un lado, proporciona ingresos fiscales estables para el presupuesto de la Federación Rusa, y, por otro, brinda incentivos al mismo tiempo para la inversión en la industria petrolera rusa.

Según Dykusova (2019), para garantizar un volumen requerido de ingresos presupuestarios respecto del uso de activos y el acceso limitado a nuevas tecnologías debido a las sanciones de la Unión Europea, el gobierno ruso debe revisar la política fiscal de extracción de minerales y desarrollar un programa de apoyo sustantivo para la industria energética.

Como señalan Kashirina y Korshunova (2016), promover el desarrollo intensivo de la industria traería un entorno competitivo real, lo que ha llevado a la empresa a reducir costos, incluso mediante el desarrollo y el uso de tecnologías innovadoras. El Estado está obligado a crear las condiciones para que cualquiera de las empresas petroleras sea capaz de mantener y aumentar su cuota de mercado al conservar únicamente su competitividad en el mercado, es decir, siendo al menos tan eficaz como las otras empresas, y no por la ley de la fuerza o por privilegios recibidos del Estado. Por lo tanto, es necesario cambiar la tendencia actual de las empresas de petróleo y gas hacia transacciones libres de riesgo, como fusiones y adquisiciones, venta de activos en la dirección del desarrollo de nuevos yacimientos con una gran cantidad de riesgos y costos, incluso para el desarrollo y la compra de tecnologías innovadoras. Esto aumentará el desempeño comercial y financiero, así como el volumen de producción mediante la introducción de innovaciones tecnológicas y de otro tipo que mejoren la base de recursos y ayuden a reducir los costos.

I. MATERIALES Y MÉTODOS

El objetivo principal de esta investigación es desarrollar e implementar un régimen tributario moderno y eficiente que asegure un flujo continuo y estable de ingresos tributarios al presupuesto nacional y que contribuya al desarrollo de la industria petrolera nacional a largo plazo.

Un estudio profundo y amplio de la regulación legal de los impuestos a la producción petrolera, la identificación de las prioridades más significativas y el desarrollo de mecanismos efectivos de mejora son imposibles sin analizar los trabajos académicos fundamentales de los principales científicos legales en el campo del derecho financiero y tributario. Entre ellos, es en especial necesario distinguir los trabajos de A. V. Bryzgalin, E. L. Vasyanina, D. V. Vinnitsky (2003), E. N. Gorbunova (2018), E. Y. Gracheva y Sokolova (2019), S. V. Zapolsky (2013), I. I. Kucherov (2009a y 2009b), N. A. Povetkina

(2015), N. I. Khimicheva (2012), N. A. Sheveleva (2009), y A. A. Yalbulganov (2018), entre otros.

Científicos como G. R. Golovanov (2009) y E. N. Komissarova (2009), entre otros, estudiaron los fundamentos teóricos de la regulación financiera y legal de los impuestos de la industria del petróleo y el gas de la Federación Rusa. Entre los trabajos recientes dedicados a la tributación de las empresas productoras de petróleo, debe distinguirse el estudio de M. A. Illyicheva (2017).

La mejora del sistema tributario del sector petrolero en la Rusia moderna es imposible sin analizar las prácticas tributarias del sector petrolero internacional, las cuales se explican por la importancia de los ingresos fiscales para el presupuesto nacional que generan las empresas petroleras.

El estudio de las prácticas de determinados países que utilizan un sistema fiscal particular para las empresas petroleras permitirá evaluar la posibilidad de asimilar ciertas disposiciones en el sistema legal ruso.

II. RESULTADOS

El análisis de la legislación rusa sobre el uso del subsuelo y los impuestos a sus usuarios mostró que, en varias etapas históricas, dependiendo de las condiciones económicas, sociales y políticas en Rusia, la formación de la legislación tributaria sobre la producción de petróleo tuvo sus propias características. Con base en éstas, se destacan los siguientes períodos históricos de formación y desarrollo de la legislación tributaria sobre la producción petrolera:

- 1) La primera etapa (1719-1917) corresponde al nacimiento de la legislación minera, el inicio de la formación del derecho de propiedad de los minerales —incluido el subsuelo—, así como la tributación de los minerales extraídos con impuestos mineros y, posteriormente, con el impuesto comercial.
- 2) La segunda etapa (1917-1976) se caracteriza por la abolición de las leyes del Imperio Russo y la introducción de la nacionalización de la tierra y de todos los recursos naturales. Ésta fijó los principios básicos del uso del subsuelo y el procedimiento para su implementación. Los recursos del subsuelo eran propiedad del Estado y se pagaban, hasta la

adopción de la Constitución de la República Socialista Federativa Soviética de Rusia (RSFSR) en 1936.

- 3) La tercera etapa (1976-1992) equivale la adopción del Código de 1976 de la RSFSR, Sobre el Subsuelo, según el cual el rasgo distintivo era el principio de libre provisión de subsuelo para su uso, pero éste aún era propiedad del Estado.
- 4) La cuarta etapa (1992-presente) es la formación de las relaciones de mercado del sistema tributario de la industria petrolera moderna. La adopción de la Ley Federal Sobre los Recursos Minerales y las enmiendas a la segunda parte del Código Fiscal de la Federación Rusa con el capítulo 26, Impuesto a la Extracción de Minerales.

Con la aprobación de la Ley Federal Sobre el Subsuelo en 1992, se dio inicio a la formación y al desarrollo del sistema tributario de la industria petrolera.

Con base en el análisis de la legislación tributaria vigente, se identifican las siguientes etapas de la formación y el desarrollo de la tributación en la industria petrolera:

- 1) Primera etapa: formación y desarrollo del sistema de uso pagado del subsuelo (1992-2001):
 - a) En 1992-1995 se formó un nuevo sistema fiscal de conformidad con la Ley sobre los Recursos Minerales; se permitió el uso generalizado de mecanismos ajenos al mercado para la extracción y la distribución de los ingresos por rentas.
 - b) El periodo de 1995-1999 se caracterizó por regulación fiscal activa del sector petrolero a escala regional; hubo un uso limitado de mecanismos diferenciados.
 - c) En 1999-2001 se suscitó un uso efectivo y a gran escala de esquemas de optimización tributaria en condiciones institucionales laxas; el Estado fue eliminando progresivamente la tributación diferenciada.
- 2) Segunda etapa: formación y desarrollo de la legislación tributaria, y formación del régimen tributario especial de la industria petrolera (2002-2006):
 - a) Durante 2002-2004 hubo un debilitamiento del papel de las regiones en la regulación del sector petrolero; solución efectiva del pro-

blema de los precios de transferencia para el impuesto a la producción, además de falta de enfoques flexibles para el retiro de ingresos por alquiler.

- b) Las transformaciones iniciadas en 2005-2006, que plantearon cuestiones de tributación de los recursos naturales, así como la división de poderes para regularlos entre niveles de la jerarquía gubernamental y la introducción de nuevos mecanismos tributarios, entre otros, pueden considerarse una etapa moderna de reforma de las relaciones de renta.
- 3) Tercera etapa: mejora del actual sistema tributario con la introducción de la “maniobra fiscal” (2007-2017):
- a) En 2007-2009 se aplicaron enfoques flexibles a la tributación del sector petrolero; se introdujo la diferenciación del impuesto sobre la extracción de minerales (MET, por sus siglas en inglés).
 - b) Durante 2010-2017 se promovió el desarrollo de yacimientos petroleros agotados y nuevos; se aplicó el mecanismo de moratoria del MET para la producción de petróleo, y se introdujo la “maniobra fiscal”.
- 4) Cuarta etapa: formación de un nuevo sistema tributario para la industria petrolera (2018-presente):
- a) A partir de 2018, se completó la “maniobra fiscal”; hubo una transición a la tributación de la producción de petróleo basada en las ganancias de las empresas petroleras.

En definitiva, en la etapa actual de desarrollo de la legislación tributaria en los impuestos a las ganancias de las empresas petroleras, hace tiempo que está lista la cuestión de introducir un nuevo impuesto en el sistema tributario basado en los resultados financieros, lo que, en opinión de la autora, conducirá a un aumento de la producción de petróleo debido al desarrollo de yacimientos más complejos y al crecimiento de los ingresos presupuestarios, para los presupuestos tanto federal como regional.

Es necesario señalar que el sistema tributario de la industria petrolera en Rusia debe ser conceptualmente diferente del sistema tributario de otros sectores económicos, ya que genera importantes ingresos por rentas y altos riesgos de inversión. Estos últimos se deben a la alta intensidad de capital, y

están asociados con la búsqueda, la exploración y el desarrollo de nuevos yacimientos, con un importante desfase entre la ejecución de los costos y la producción, y con fluctuaciones en los precios y la demanda de petróleo en el mercado mundial.

De este modo, se puede afirmar que en la actualidad existe una necesidad apremiante de cambiar el sistema tributario de la industria petrolera. La elección de un sistema tributario efectivo para esta industria debe comenzar con una comprensión clara de sus objetivos y de cómo se relacionan con las necesidades, las oportunidades y los criterios de toma de decisiones de los consumidores potenciales, así como, lo que es más importante, de los inversionistas. Para atraer inversiones al sector petrolero, es necesario, en primer lugar, revisar el marco legislativo de la Federación Rusa, y hacerlo más transparente y eficiente. Por lo tanto, los inversionistas extranjeros se ven disuadidos por la inestabilidad del marco regulatorio y la contradicción de muchos estándares, que conducen a la ausencia de inversión extranjera en el mercado petrolero ruso.

La autora de este artículo considera que la forma más avanzada de tributación de la producción petrolera es el impuesto al ingreso adicional (neto), determinado de una forma u otra. Debido a que todas las características mineras, geológicas y geográficas de un yacimiento se reflejan en última instancia en los ingresos generados durante su desarrollo, este enfoque diferencia automáticamente la carga fiscal según las condiciones específicas de la producción de petróleo. Desde esta perspectiva, no sólo cuenta el ingreso bruto obtenido por el productor, sino también los costos de producción de petróleo en un yacimiento en particular. Como resultado, no se imponen barreras económicas a modo de caracterizar el desarrollo de los subsectores petroleros por los mayores costos de capital, así como operativos y de transporte.

En la práctica legal, tales impuestos se denominan impuestos especiales (sectoriales). El impuesto al ingreso adicional (IIA) se tasa sobre los ingresos adicionales generados por la empresa petrolera. El impuesto sobre las ganancias (IG) es uno cuya base son los ingresos por la venta de petróleo menos el costo de su producción.

Al mismo tiempo, el fundamento para futuros objetivos de la política financiera y legal en la mejora del sistema tributario de la industria petrolera y para el logro del objetivo estratégico de la reforma tributaria debe ser la creación de un modelo legal de tributación de la industria petrolera que enfrente los desafíos internacionales modernos, y mantenga un equilibrio

legal entre el Estado, las compañías petroleras y la población del país mediante la introducción de nuevos mecanismos tributarios justos.

A la vez, la autora considera que, al diseñar la tributación de la industria petrolera, una política fiscal estimulante debe convertirse en la tarea principal del Estado, y no sólo la continuación de la política fiscal. Los nuevos mecanismos impositivos pueden ayudar a aumentar los volúmenes de producción y la rentabilidad de las empresas petroleras, mientras que la influencia del Estado en la economía de la industria será lo más efectiva posible.

Teniendo en cuenta lo anterior, parece que, en el momento de desarrollar la figura jurídica de los impuestos a la industria petrolera, se debe partir de los siguientes planteamientos, según la autora:

- 1) Primero, es necesario pasar de la tributación de los ingresos brutos de las empresas petroleras a la tributación de los resultados financieros de éstas.
- 2) Segundo, se requiere incentivar al Estado a que utilice de manera racional los recursos minerales y aumente el porcentaje de recuperación de petróleo de los yacimientos petroleros, gracias a nuevos mecanismos tributarios.
- 3) Tercero, la eficiencia presupuestaria y la estabilidad de los ingresos fiscales de la industria petrolera son necesarias para implementar las principales tareas que enfrenta el Estado.
- 4) Por último, debe aligerarse la administración tributaria.

Con todo, cabe señalar que el Estado pretende crear un sistema tributario que asegure el ingreso de la mayor parte de la renta para el presupuesto del gobierno. En especial, un periodo de altos precios de las materias primas y los productos derivados no crearía dificultades administrativas, no requeriría costos fiscales significativos y minimizaría la evasión fiscal. Además, este sistema alentaría a los productores a desarrollar yacimientos petroleros de forma independiente, lo que estimularía la eficiencia económica.

III. DISCUSIÓN

El análisis de la legislación fiscal internacional sobre impuestos a las ganancias mostró que la transición a estos impuestos no condujo a una disminución de

los ingresos fiscales del presupuesto, al contrario, permitió aumentar la tasa de producción de petróleo en estos países e incrementó la renta nacional.

Lo que es más importante, la introducción del impuesto a las ganancias es necesaria con el fin de atraer a la industria petrolera a inversionistas que puedan confiar en que la legislación fiscal en esta industria es estable y las condiciones en las cuales llegaron al sector petrolero se mantendrán sin cambios a lo largo de todo el proyecto de inversión, con el propósito de implementar planes de inversión a largo plazo. Además, el impuesto a la plusvalía permitirá a las empresas petroleras reducir la carga fiscal en la etapa inicial de desarrollo del yacimiento, y luego recibir beneficios cuando éstos se encuentren completamente agotados. Este mecanismo les permitirá a las empresas petroleras invertir dinero liberado en efectivo en la exploración de nuevos yacimientos petroleros a fin de hacerlos rentables en el futuro.

Los científicos rusos también estaban desarrollando el concepto de impuestos a las ganancias. Por ejemplo, hay un concepto desarrollado en el Instituto Gaidar de Política Económica en 2012. La esencia de éste se redujo a la introducción de la maniobra fiscal “pequeña” y “grande”, que se discutió anteriormente. La tarea principal de un segundo concepto era encontrar un equilibrio en la distribución de los ingresos del petróleo entre el Estado, las empresas de refinación de petróleo y los consumidores mediante el derecho de exportación de petróleo y sus productos derivados.

Los autores consideraron dos escenarios para una reforma más ambiciosa de la legislación con la ayuda del mercado interno y externo del petróleo; en el primer escenario con un derecho de exportación, en el segundo con su abolición o reducción a cero. Tras obtener los resultados del análisis, concluyeron que los precios del petróleo y sus productos derivados en el mercado interno serían mucho menores que los del mercado mundial del petróleo, debido a los costos de transporte y a los derechos de exportación sobre el petróleo y sus productos derivados. En consecuencia, los ingresos y las ganancias de todos los participantes en el proceso serían menores que en el segundo escenario.

Los autores también concluyeron que, desde la perspectiva del bien público, la opción de la eliminación de los aranceles a la exportación de petróleo y sus productos derivados sería la más efectiva. Esta segunda opción aumentaría el nivel de competencia en el mercado nacional de productos derivados del petróleo, ya que el mercado nacional ruso de éstos se volvería atractivo para los productores internacionales.

A modo de compensación, se propuso aumentar la tasa MET en lo equivalente al derecho de exportación para cubrir la pérdida de ingresos presupuestarios. Después de estudiar este concepto y analizar sus principales disposiciones, se puede concluir que, con la tributación de todo el petróleo producido en el territorio de la Federación Rusa en este escenario, los ingresos del sistema presupuestario únicamente aumentarían. No obstante, en este escenario el Estado recibiría la renta natural en su totalidad, y el consumidor, lamentablemente, no participa en este equilibrio de intereses, debido a la reducción a cero de la participación de la renta natural.

Al tomar en cuenta el análisis jurídico de los conceptos anteriores de la reforma al sistema tributario de la industria petrolera, se llega a las siguientes conclusiones:

- 1) El concepto desarrollado por el equipo de científicos del Instituto Nacional de Previsión Económica de la Academia de las Ciencias de Rusia (INEF-RAS), Ernst & Young y el IHS Cambridge Energy Research Associates (IHS CERA) traza el objetivo final de redistribuir la renta en favor del Estado, pero no se consideran en absoluto los intereses de las empresas petroleras ni de los consumidores.
- 2) Aunque el concepto desarrollado por los científicos del Instituto Gaidar busca encontrar un equilibrio de intereses del Estado, las empresas productoras de petróleo y los consumidores, al final concentra todo en la distribución de la renta en favor del Estado.
- 3) Los autores de los conceptos señalados no lograron dar una conclusión clara sobre qué hacer con las refinerías de petróleo obsoletas, técnicamente atrasadas y poco rentables. En la actualidad, el Estado crea prerrequisitos artificiales para su existencia al subsidiar las refinerías de petróleo, con lo que se ocasiona un daño a sí mismo.

Los conceptos anteriores definitivamente son la base para una reforma de mayor alcance al sistema tributario de la industria petrolera, aunque, al mismo tiempo, existen ciertas disposiciones con puntos a debatir.

La autora sostiene que un sistema (concepto) perfecto de tributación de la industria petrolera debe gozar de las siguientes características:

- 1) Un impuesto por el aprovechamiento de los recursos minerales (recaudado por otorgar derechos exclusivos a los usuarios de los recursos del

subsuelo para la búsqueda y la evaluación de yacimientos minerales, exploración minera, estudios geológicos, entre otros).

- 2) Un impuesto a la extracción de minerales (eliminación gradual del MET para 2025).
- 3) Maniobra fiscal en la industria petrolera (reducción gradual a cero de la tasa de derechos de exportación sobre el petróleo y los productos derivados del petróleo para 2025).
- 4) Un impuesto sobre el ingreso de la producción adicional de productos de hidrocarburos (con cargo a los yacimientos petroleros “nuevos”, y en consideración de los cambios y las adiciones a la versión actual del Capítulo 25.4 del Código Fiscal de la Federación Rusa, propuesto por la autora en el marco de este estudio).
- 5) Un régimen fiscal especial. El sistema de tributación en forma de impuestos a las ganancias sobre la producción de petróleo (recaudado de yacimientos petrolíferos “antiguos” con un grado de desarrollo superior a 80% y ubicados en Siberia Occidental).

Así, en la etapa de búsqueda, exploración y estudio geológico de un área del subsuelo, las empresas petroleras pagan un impuesto al presupuesto federal por el uso de los recursos del subsuelo. Con ello, para el cálculo correcto de la base impositiva del impuesto sobre el uso del subsuelo, la autora propone modificar y adicionar el artículo 12 de la Ley de los Recursos del Subsuelo, con un párrafo que indique el tipo de mineral extraído, a fin de aplicar correctamente la tasa impositiva. Además, al desarrollar un nuevo yacimiento, las compañías petroleras pagan el MET al presupuesto federal y el impuesto sobre el ingreso adicional de los proyectos piloto.

Cuando el yacimiento petrolero se agote a más de 80%, las empresas petroleras pasan a un régimen fiscal especial en forma de impuesto a las ganancias. El sistema tributario en forma de impuesto a las ganancias actúa como un estímulo para mantener el ritmo de producción de petróleo en los yacimientos desarrollados. Al mismo tiempo, es necesario restablecer gradualmente la tasa de derechos de exportación de petróleo y sus productos derivados para 2025.

Del modelo de tributación de la producción de petróleo, puede verse que una distribución equitativa de la carga fiscal sobre las empresas petroleras permite a las mismas distribuir sus ingresos de manera adecuada e invertir efectivo libre para desarrollar nuevos yacimientos. Ello daría nuevos ingre-

sos tributarios al sistema presupuestario nacional en el futuro. Además, la eliminación gradual de los aranceles a la exportación de petróleo y sus derivados reduciría los subsidios a los Estados miembros de la Unión Económica Euroasiática, lo que sin duda es un momento positivo para la economía nacional.

Cabe señalar que la eliminación del MET traería grandes pérdidas al presupuesto nacional. En este sentido, la autora propone una eliminación gradual del MET para 2025 con la implementación simultánea del MET y del impuesto a las ganancias a modo de prueba para proyectos piloto. En caso de un resultado positivo del establecimiento de mecanismos de tributación basado en las utilidades, para 2025 se podría reconocer la distribución del IIA y el IG de forma permanente para toda la industria, con la supresión simultánea del MET. Si el impuesto sobre la renta de las personas físicas introducido y el IG no cumplieran con las expectativas del Estado, se procedería al ajuste de los parámetros impositivos.

Se supone que el concepto de tributación de las empresas petroleras desarrollado por la autora debería garantizar ingresos fiscales estables al presupuesto nacional y satisfacer las necesidades del desarrollo de la industria petrolera a largo plazo. Al mismo tiempo, en los párrafos anteriores se justificó el argumento de que las empresas petroleras tienen suficientes incentivos para invertir en la industria y desarrollar nuevos yacimientos petroleros.

El concepto propuesto aquí permitiría alcanzar el objetivo planteado en este trabajo, justificando así la necesidad de realizar los cambios y las adiciones correspondientes a la actual legislación tributaria y de otro tipo. Además, el concepto desarrollado permitió encontrar un equilibrio de intereses entre el Estado, las empresas petroleras y los ciudadanos.

De esta manera, al implementar el modelo tributario antes mencionado, el Estado recibiría ingresos estables para el presupuesto nacional; las empresas petroleras tendrían un incentivo para invertir dinero liberado en el desarrollo de nuevos yacimientos petroleros, que a futuro darían ingresos tributarios al presupuesto nacional, y los ciudadanos tendrían la oportunidad de utilizar los ingresos del “petróleo” para fines de pagos de jubilación, incluida la indización de dichos pagos.

Además, los mecanismos impositivos existentes (MET y derechos de exportación) dependen completamente de los precios del petróleo y no consideran los costos en los que incurren las empresas para el desarrollo y la

producción de tal recurso, mientras que los impuestos a las ganancias, por el contrario, no dependen de los precios del petróleo, lo que sin duda es un hecho positivo para el sistema fiscal y presupuestario ruso, y tiene en cuenta los costos de exploración y producción de yacimientos petrolíferos de las empresas petroleras.

IV. CONCLUSIÓN

El análisis realizado en este artículo permitió formular las siguientes directrices principales para la política fiscal en la industria petrolera rusa:

- 1) Acabar con la maniobra fiscal en 2020 y eliminar gradualmente los derechos de exportación sobre el petróleo y sus productos, así como aumentar de manera simultánea las tasas del MET sobre el petróleo y ajustar el sistema de impuestos especiales sobre sus productos.
- 2) Buscar la eliminación total de los aranceles a la exportación de productos básicos, en línea con la responsabilidad de Rusia de cumplir con sus obligaciones con la Organización Mundial del Comercio (OMC).
- 3) Con el fin de estimular el desarrollo de nuevos yacimientos petrolíferos y el uso racional del subsuelo, introducir un régimen fiscal del impuesto sobre la renta de las personas físicas únicamente para los yacimientos petrolíferos nuevos, e introducir el impuesto a las ganancias para aquellos ya explotados con un grado de agotamiento superior a 70 por ciento.
- 4) Con el objetivo de garantizar un presupuesto equilibrado, expandir la tasa MET aumentada para la producción de petróleo (428 rublos más por tonelada) que se estableció en 2019, para el periodo que cubre hasta el 31 de diciembre de 2021.
- 5) Transitar al impuesto sobre las ganancias (IG) para fomentar medidas que aumenten la recuperación de petróleo en yacimientos petrolíferos desarrollados y la producción de recursos difíciles de recuperar (incluido el petróleo superviscoso). Este enfoque permite transferir la carga fiscal al periodo en que el proyecto comienza a generar ingresos reales.

Con el fin de reformar aún más el sistema tributario de la producción de petróleo, es necesario resumir las directrices principales desarrolladas por la

autora para la política tributaria en la industria petrolera rusa, en el marco del concepto de regulación financiera y legal de los impuestos a la producción de petróleo.

En primer lugar, la inclusión de pagos regulares por el uso de recursos minerales en el sistema de impuestos y tasas de la Federación Rusa, de forma que se regulen legalmente todos los elementos necesarios para calcular los montos de pago y el cumplimiento correcto de la obligación de pago.

En segundo lugar, la finalización de la maniobra fiscal en 2020 y la eliminación gradual de los derechos de exportación sobre el petróleo y sus productos derivados, con un aumento simultáneo de las tasas del MET sobre el petróleo y ajustes en el sistema de impuestos indirectos sobre los productos derivados del petróleo. El principal objetivo de esta maniobra es invalidar los derechos aduaneros por su ejecución indebida en extraer la renta de los recursos naturales y subsidiar la industria ineficiente de refinación de petróleo.

En tercer lugar, Rusia tiene la responsabilidad de cumplir con sus obligaciones con la OMC. Cabe notar que este organismo insta a Rusia a abolir totalmente los aranceles a la exportación de productos crudos. Además, los expertos del Banco Mundial afirman que los aranceles aduaneros de exportación han cambiado los precios de las ventas de exportación, así como del suministro interno. En general, estos aranceles no se cobran en el sector del petróleo y el gas, pero Rusia sigue siendo una excepción notable (Tordo, 2007).

En cuarto lugar, se prevé introducir un régimen fiscal (IIA) únicamente para los nuevos yacimientos petrolíferos, con el fin de estimular el desarrollo de nuevos yacimientos y el uso racional de los recursos del subsuelo. El nuevo sistema prevé la reducción del monto total de los impuestos dependiendo de las cifras brutas (MET para el petróleo y derechos de aduana del petróleo) y la imposición del impuesto sobre el ingreso de la extracción adicional. Como resultado, se asegura una mayor flexibilidad impositiva, puesto que el monto del impuesto depende del desempeño económico obtenido en el desarrollo de los yacimientos.

En quinto lugar, con el fin de garantizar un presupuesto equilibrado, está previsto extender la tasa MET aumentada para la producción de petróleo (428 rublos más por tonelada), que se estableció en 2019, para el periodo que cubre hasta el 31 de diciembre de 2021.

Por último, se encuentra la transición hacia un IG a fin de fomentar medidas para aumentar la recuperación de petróleo en los yacimientos petroleros

ya desarrollados y la producción de recursos difíciles de recuperar (incluido el petróleo superviscoso). Este enfoque permite transferir la carga fiscal al periodo en que el proyecto de hecho comienza a generar ingresos.

Desde luego, las siguientes deben ser consideradas medidas fiscales de máxima prioridad:

- a) Evaluación y pruebas prácticas del mecanismo de impuestos a las ganancias en el marco de proyectos piloto, con la transición adicional al régimen de uso del subsuelo, en el que el IG, como ya se mencionó, se utiliza para estimular medidas a fin de aumentar la recuperación de petróleo en yacimientos petrolíferos ya desarrollados y la producción de recursos difíciles de recuperar (incluido el petróleo superviscoso).
- b) El estudio de la posibilidad de aplicar el sistema de tributación de la producción petrolera del impuesto a las ganancias para el impuesto al ingreso adicional en el desarrollo de nuevos yacimientos petroleros.

Finalmente, el análisis de las directrices principales para la política tributaria mostró que las fuentes de ingresos adicionales para el presupuesto federal llevarán a un aumento en los ingresos provenientes del impuesto de indemnización del petróleo, así como el rechazo a proporcionar un subsidio aduanero petrolero dentro del marco de la Unión Económica Euroasiática.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Bryzgalina, A. V. (ed.) (1997). *Taxes and Tax Law: Textbook*. Moscú: Analytics-Press.
- Cherkasova, E., Mullakhmetova, L. I., y Khvorona, E. V. (2018). The state tax regulation in the oil and gas industry. *Proceedings of the Voronezh State University of Engineering Technologies*, 80(1), 348-356. Recuperado de: <https://doi.org/10.20914/2310-1202-2018-1-348-356>
- Dykusova, A. G. (2019). Taxation in the oil and gas sector: Challenges and solutions. En I. B. Ardashkin, B. Vladimir Iosifovich y N. V. Martyushev (eds.), *Research Paradigms Transformation in Social Sciences* (vol. 50: *The European Proceedings of Social & Behavioural Sciences*, pp. 330-338). Londres: Future Academy. Recuperado de: <https://doi.org/10.15405/epsbs.2018.12.41>

- Golovanov, G. R. (2009). *Legal Regulation of the Mineral Extraction Tax: Thesis* (tesis doctoral). Ministry of Finance of the Russian Federation, Moscú.
- Gorbunova, E. N. (2018). Implementation of the budget, tax and customs-tariff policy of the state in the context of reforming tax legislation in the Russian oil industry. *Jurist*, 3, 72.
- Gorbunova, O. N., y Gracheva, E. Y. (eds.) (2004). *Financial Law: Textbook*. Moscú: Velby/Prospekt.
- Gracheva, E. Y., y Sokolova, E. D. (2019), *Financial Law: A Textbook for Secondary Vocational Education*. Moscú: INFRA-M.
- Ilyicheva, M. A. (2017). *Legal Regulation of Tax Relations Involving the Largest Taxpayers (on the Example of Oil and Gas Industry Enterprises): Thesis* (tesis doctoral). All-Russian State University of Justice, Moscú.
- Kashirina, M. V., y Korshunova, D. D. (2016). Problems of taxation of oil and gas companies. *International Scientific and Practical Conference "World Science"*, 5(9), 10-13.
- Khimicheva, N. I. (ed.) (2012). *Financial Law: Textbook* (5^a ed.) Moscú: Norma.
- Komissarova, E. N. (2009). *Financial and Legal Aspects of the Implementation of Tax Policy in the Oil Industry in Russia: Thesis* (tesis doctoral). Universidad Estatal de Tyumen, Rusia.
- Kucherov, I. I. (2009a). The value of the subject and source of taxation for the legal tax construction. *Financial Law*, 5, 2-5.
- Kucherov, I. I. (2009b). *Theory of Taxes and Fees (Legal Aspects): Monograph*. Moscú: YurInfoR cjsc.
- Ponkratov, V. V. (2015). Oil production taxation in Russia and the impact of the tax maneuver. *Journal of Tax Reform*, 1(1), 100-112. Recuperado de: <https://doi.org/10.15826/jtr.2015.1.1.007>
- Povetkina, N. A. (2015). The concept of legal support for the financial stability of the Russian Federation. *Journal of Russian Law*, 8, 77-89.
- Sheveleva, N. A. (2009). The right to income is an object of income taxation. *Law*, 1, 165-171.
- Tordo, S. (2007). *Fiscal Systems for Hydrocarbons: Design Issues* (World Bank Working Paper, 123/2007: 41). Washington, D. C.: Banco Mundial. Recuperado de: <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/6746>

- Vasyanina, E. L. (2017). State management of public revenues at the present stage. *State Power and Local Self-Government*, 9, 62.
- Vinnitsky, D. V. (2003). *Russian Tax Law: Issues of Theory and Practice*. San Petersburgo: Iurajt Publishing House.
- Yalbulganov, A. A. (2018). Legal mechanisms for improving the efficiency of the oil and gas industry: Taxation of hydrocarbon production. *Laws of Russia: Experience, Analysis, Practice*, 12, 75-89.
- Zapolsky, S. V. (ed.) (2013). *Financial Law: Research Methodology, Genesis, System: Monograph*. Moscú: Publishing House RAP.