

Analiza comparativă a mecanismelor de impozitare cu TVA a produselor agricole

2014
IANUARIE

POLICY BRIEF NR. 1



ACEST RAPORT ESTE UN PRODUS AL AGENDEI NAȚIONALE DE BUSINESS, FACILITAT DE IDIS "VIITORUL", CU SUPTUL CIPE (CENTER FOR INTERNATIONAL PRIVATE ENTERPRISE).



AGENDA NAȚIONALĂ
DE BUSINESS DIN MOLDOVA

Agenda Națională de Business din Moldova (ANB) reprezintă o platformă comună a peste 30 de asociații de business și Camere de Comerț și Industrie, reunite în cadrul rețelei cu scopul de a influența politicile și practicile autorităților publice din domeniul dezvoltării activității de afaceri, prin participarea lor activă și transparentă la toate etapele dialogului public-privat (DPP).



www.viitorul.org

Institutul pentru Dezvoltare și Inițiative Sociale (IDIS) „Viitorul” este succesorul de drept al Fundației Viitorul, și păstrează în linii mari tradițiile, obiectivele și principiile de acțiune ale fundației, printre care se numără: formarea de instituții democratice și dezvoltarea unui spirit de responsabilitate efectivă printre oamenii politici, funcționari publici și cetățenii țării noastre, consolidarea societății civile și spiritului critic, promovarea libertăților și valorilor unei societăți deschise, modernizate și pro-europene.



CIPE este una dintre cele patru instituții de bază al National Endowment for Democracy (NED). Din 1983, CIPE a susținut mai mult de 1.000 de inițiative locale în peste 100 de țări în curs de dezvoltare privind politica de advocacy și reforma instituțională. CIPE oferă asistență de management și sprijin financiar la nivel local organizațiilor pentru a-și consolideze capacitatea de implementare a reformelor democratice și economice.

Orice utilizare a unor extrase ori opinii ale publicației trebuie să conțină referințe la ANB și/sau IDIS „Viitorul”.

Pentru mai multe informații asupra acestei publicații ori asupra abonamentului de recepționare a publicațiilor editate de către IDIS, vă rugăm să contactați Coordonatorul Relații Publice al IDIS „Viitorul”.

PERSOANA DE CONTACT:

Diana Lungu – diana.lungu@viitorul.org.

ADRESA DE CONTACT:

Chișinău, Iacob Hîncu 10/1, 2004, Republica Moldova

Telefon: (373-22) 21 09 32

Fax: (373-22) 24 57 14

www.business.viitorul.org

www.viitorul.org

OBIECTIVUL STUDIULUI

Acest studiu a fost determinat de necesitatea de a descrie și compara două mecanisme de impozitare cu TVA a livrărilor producției de fabricație proprie din fitotehnie și horticultură în formă naturală, a producției de fabricație proprie din zootehnie în formă naturală, masă vie și sacrificată și a zahărului din sfeclă de zahăr, efectuate de agenții economici din R. Moldova pe teritoriul țării.

Studiul operează cu calcule comparative, bazate pe condiții de start egale pentru ambele variante de impozitare cu TVA a livrărilor sus-enumerate pentru producătorii agricoli și condiții similare pentru procesatorii producției agricole. Prețurile (fără TVA) de intrare și livrare ale acestora sunt, la fel, identice în cazul ambelor mecanisme de impozitare a livrărilor producției agricole pe teritoriul țării. Calculele propuse de studiu elucidează, prin metoda de comparație, povara impozitelor – TVA și impozitului pe venit – pentru întreg lanțul producător-procesator.

Obiectivul studiului constă în alegerea din două mecanisme propuse de analiză a unui mecanism de impozitare fiscal, care ar corespunde maximal posibil următoarelor condiții:

- Ar favoriza subiecții implicați – producătorii agricoli și procesatorii producției agricole la plata benevolă a impozitelor (TVA și impozitul pe venit);
- Mecanismul de impozitare ales ar corespunde în mai mare măsură principiului de stimulare a entităților, implicate în lanțul studiat, în sporirea afacerilor;
- Mecanismul de impozitare ar fi transparent, simplu și ieftin în administrare și evidența contabilă;
- Varianta de impozitare aleasă ar elimina posibilitățile de corupție și interpretările abuzive din partea organelor de control.

IMPOZITAREA CU TVA LA COTA REDUSĂ VS. IMPOZITAREA CU TVA LA COTA STANDARD (GENERALĂ)

Practica aplicării cotelor diferențiate ale TVA pentru diferite sectoare sau produse există în multe state ale lumii. Cotele diferențiate ale TVA permit combinarea optimă a funcțiilor fiscale și de stimulare ale impozitelor. În conformitate cu această abordare, politica fiscală nu trebuie să se limiteze doar la completarea cu orice preț a veniturilor bugetului de stat. Sistemul Taylorian de „stoarcere a sudorii” din business prin majorarea cotelor impozitelor conduce la soluționarea doar a unor necesități imediate, fără perspective pentru încasările ulterioare durabile în buget pentru perioade de dezvoltare medii și lungi, așa cum acesta nu stimulează creșterea și/sau prezervarea bazelor impozabile. Reducerea optimă a cotelor impozitelor conduce la lărgirea bazelor impozabile pe termen mediu și lung, din contul faptului că businessul obține posibilitatea să investească în reproducție mijloacele disponibilizate în rezultatul aplicării cotelor de impozitare mai mici și, ca urmare, să crească volumele vânzărilor.

Aplicarea cotei generale a TVA (pentru Moldova în mărime de 20%) în raport cu producția agricolă este indicată în țările caracterizate de dominare a întreprinderilor agricole mari. Politicile fiscale ale țărilor europene prevăd un sistem de aplicare a unor cote mai „moi” (până la cota zero) a TVA față de producătorii agricoli mici și mijlocii și a cotei generale (de bază) doar față de producătorii agricoli mari.

Moldova este o țară în care practic lipsesc producătorii agricoli mari, iar acei producători, care sunt considerați relativ mari, în comparație cu

restul producătorilor agricoli din țară, de fapt, sunt mici la scară europeană. Specificul întreprinderilor agricole mari este că ponderea cheltuielilor indirecte incluse de acestea în costul producției este mai mică decât aceeași pondere pentru întreprinderile mici și mijlocii, ceea ce în ultimă instanță permite întreprinderilor agricole mari să comercializeze producția la prețuri (fără TVA) mai mici. Absența, de fapt, în economia Moldovei a companiilor agricole mari conduce la necesitatea aplicării unei cote mai mici a TVA (de 8%) pentru producția agricolă, cu scopul primordial de a susține competitivitatea sectorului agricol autohton pe piața internă a țării, deoarece, în caz contrar, producția agricolă autohtonă va fi eliminată de pe piața internă.

În conformitate cu specificul ciclului de producție agricol și riscurile specifice pentru companiile agricole, în multe țări din Europa, producătorii agricoli, spre deosebire de cei din Moldova, calculează TVA o dată în an, la sfârșitul anului, și astfel mecanismul de achitare a impozitului respectiv în alte țări europene este mai avantajos.

Necesitatea aplicării unei cote mai mici a TVA față de producția agricolă este determinată și de faptul că Moldova reprezintă, la moment, o țară cu risc sporit al activităților agricole, ceea ce de fapt rezultă în costuri mai mari pentru producția agricolă. În aceste condiții, aplicarea unei cote mai mici a TVA ar favoriza păstrarea unui anumit nivel de competitivitate al producției respective pe piața internă, precum și ar permite întreprinderilor agricole să acumuleze mijloacele necesare pentru măsuri de diminuare a riscurilor date.

Trebuie de asemenea de avut în vedere că producătorii agricoli din Moldova, în comparație cu cei din țările europene, sunt mai limitați în posibilitățile de utilizare a finanțării, precum și faptul că subvenționarea de stat a sectorului respectiv este una destul de slabă.

Aplicarea cotei generale a TVA față de producția agricolă ar slăbi pozițiile sectorului și ar conduce la o competitivitate mai mică a acestuia pe piața internă, ceea ce, la rândul său, ar provoca un reflux și mai mare al populației din localitățile rurale.

Nu ar trebui să ne așteptăm și la creșteri ale veniturilor bugetului din TVA, în rezultatul aplicării TVA la cota generală de 20% față de producția agricolă, așa cum reducerea competitivității și a

stimulentelor pentru procesul de reproducție în cadrul întreprinderilor agricole, a resurselor de finanțare, vor conduce la diminuări ale volumelor de vânzări și ale bazelor de impozitare, precum și la reducerea posibilităților de finanțare de către întreprinderi a plății impozitului respectiv.

Impozitarea producției agricole cu cota standard a TVA va deveni convenabilă țării atunci când statul, alături de întreprinderile din sectorul agricol, vor sistematiza riscurile sectorului și vor scoate Moldova din zona agriculturii riscante și generatoare de costuri înalte. Pentru aceasta, însă, ar trebui mai întâi să se realizeze măsuri de diminuare a riscurilor de inundații, secetă și altor riscuri aferente proceselor de producție agricolă, precum și să se contureze cu adevărat segmentul producătorilor agricoli mari.

DESCRIEREA MECANISMELOR DE IMPOZITARE CU TVA A PRODUSELOR AGRICOLE

Spre analiză sunt propuse următoarele mecanisme de impozitare a producției agricole:

- Livrările producției agricole de fabricație proprie din fitotehnie și horticultură în formă naturală, producției de fabricație proprie din zootehnie în formă naturală, masă vie și sacrificată și a zahărului din sfeclă de zahăr efectuate de producătorii acestor produse pe piața internă a Republicii Moldova sunt impozitate cu cota TVA de 8%. Livrările procesatorilor autohtoni ale acestor produse pe piața internă a Moldovei sunt impozitate cu cota TVA 20%. Este un regim necondiționat de impozitare cu TVA la cotă redusă.
- Livrările producției agricole de fabricație proprie din fitotehnie și horticultură în formă naturală, producției de fabricație proprie din zootehnie în formă naturală, masă vie și sacrificată și a zahărului din sfeclă de zahăr efectuate de producătorii acestor produse pe piața internă a Republicii Moldova sunt impozitate conform mecanismului stabilit în art. 101² al Codului Fiscal. Livrările procesatorilor autohtoni ale acestor produse pe piața internă a Moldovei sunt impozitate cu cota TVA 20%.

Articolul 101² al Codului Fiscal prevede impozitarea producției agricole enumerate mai sus cu cota de calcul a TVA de 20% din suma livrării fără TVA, dar cu micșorarea obligației de plată a TVA cu o sumă egală cu 60% din valoarea TVA calculată la cota de 20% din livrările sus-menționate.

Astfel, în final, obligația fiscală față de buget privind TVA în această mărime matematic este aceeași ca și obligația fiscală la cota de 8%. Asta, deoarece 40% din cota de 20% a TVA este egal cu 8%. Însă, spre deosebire de impozitarea cu TVA la cota de 8%, conform primului mecanism de impozitare, impozitarea conform mecanismului doi în corespundere cu art. 101² al Codului Fiscal prevede condiții suplimentare, care limitează posibilitățile de utilizare a acestui mecanism de impozitare de către beneficiari. În plus, și nerespectarea acestor condiții de către producători atrage după sine impozitarea acestora cu TVA la cota de 20%, fără dreptul de a beneficia de plata parțială a impozitului. Aceste condiții sunt expuse în următoarea redacție: *“Restul de 60% din suma T.V.A. înregistrată și acumulată va rămâne la dispoziția agentului economic producător agricol sau producător de zahăr și va fi folosit exclusiv pentru extinderea și dezvoltarea capacității de producție a întreprinderii”*.

SUBSIDIILE DE STAT

Subsidiile de stat prevăd plăți (bănești și ne-bănești) acordate de stat în regim de regulă nerambursabil din bugetul statului și bugetele locale, la fel ca și din fonduri cu destinație specială – persoanelor fizice și juridice.

Subsidiile, spre deosebire de subvenții, sunt nerambursabile, sunt acordate cu condiții de folosire stricte și reprezintă un mecanism de co-finanțare a persoanei căreia i se acordă.

Subsidiile pot fi directe și indirecte.

Subsițiile directe presupun finanțări nemijlocite (directe) a unor programe concrete, în anumite ramuri ale economiei, ale unor întreprinderi concrete, sau finanțări ale întreprinderilor regiunilor concrete.

În cazul aplicării de către agenții economici a mecanismului propus în articolul 101² al Codului Fiscal, suma eliberată de plata TVA în mărime de 60% din TVA, calculată din livrările de produse agricole și zahăr nu reprezintă subsidiiu direct, deoarece nu este o finanțare directă.

Subsițiile indirecte prevăd o susținere indirectă a entităților, ramurilor economice, a regiunilor – prin așa instrumente cum ar fi, de exemplu, politicile de creditare financiară mai favorabilă și politicile fiscale. De exemplu, facilitatea acordată entităților sub forma reducerii impozitelor (micșorarea taxei sau plății), rambursarea taxelor vamale și impozitelor directe, acordarea garanțiilor de stat și asigurarea depozitelor bancare și altele.

Subsițiile indirecte nu sunt valori teoretice fără dimensiuni practice, ci sunt caracterizate de parametri concreți – valori bănești și perioade de acordare. În plus, trebuie să fie stabilite sursele bugetare concrete de finanțare a acestora și formate politici concrete în privința unor astfel de subsidii.

Politicile subsidiare trebuie să fie formulate la nivel de stat, precum trebuie să fie stabilit și efectul așteptat pe termen scurt, mediu și lung. Nu fiecare înlesnire fiscală, inclusiv reducerea de taxă și de plată a impozitului, poate fi automat clasificată ca subsidiiu indirect.

La moment, în Republica Moldova, programele statului privind subsidiile indirecte pe termen scurt, mediu și lung, inclusiv programele de subsidii indirecte, acordate sub formă de înlesniri fiscale, nu sunt disponibile publicului larg.

Codul Fiscal nu conține noțiunea de subsidiiu și nu prevede reguli speciale în privința impozitării subsidiilor. În schimb, Codul Fiscal prevede noțiunea de înlesnire (facilitate) fiscală.

În conformitate cu punctul 33 al articolului 5 al Codului Fiscal și literei g) p. (9) art. 6, înlesnirile fiscale sunt sumele impozitelor sau taxelor nevărsate la buget, inclusiv din cauza scutirii parțiale sau totale de plata impozitelor sau taxelor.

În legătură cu faptul că articolul 101² al Codului Fiscal prevede scutirea de plata pentru producătorii agricoli și de zahăr din sfecla de zahăr în mărime de 60% din suma TVA, calculată din suma livrărilor, enumerate în acest articol, această scutire de plată a impozitului reprezintă o înlesnire fiscală. Aceasta nu poate fi numită subsidiiu de stat, în lipsa unui program de stat concret, care ar defini înlesnirea respectivă de plată a impozitului ca subsidiiu cu perioadă concretă (pe termen lung, scurt, mediu) și cu alți parametri concreți – parametri financiari, inclusiv pierderile financiare curente și fluxurile financiare pozitive așteptate pe termen scurt, mediu și lung; la fel și alte așteptări sociale sau demografice, precum creșterea numărului locurilor de muncă, de exemplu.

Înlesnirea, acordată producătorilor agricoli și producătorilor de zahăr din sfeclă de zahăr, este un venit neimpozabil conform literei z) a articolului 20 a Codului Fiscal.

ANALIZA POVERII FISCALE A ENTITĂȚILOR IMPLICATE ÎN LANȚUL ECONOMIC PRODUCĂTOR AGRICOL (INCLUSIV A ZAHĂRULUI DIN SFECLA DE ZAHĂR) – PROCESATORUL PRODUCȚIEI

Tabelele de mai jos reflectă procedurile de impozitare agricolă și povara lor fiscală pentru fiecare în parte pentru producătorii și procesatorii de producție și pentru întreg lanțul producător–procesator.

Tabelul Nr. 1

Calculule conform normelor art. 101 ² a Codului Fiscal			
Nr. de rând	Producători agricoli	Plătitor TVA 8% (mecanismul Nr. 1)	Plătitor TVA 20%, cu facilități conform art. 101 ² a Codului Fiscal (mecanismul Nr.2)
1	Achiziții fără TVA	50,0	50,0
2	TVA din achiziții	10,0	10,0
3=1+2	Achiziții cu TVA	60,0	60,0
4	TVA deductibil	10,0	10,0
5	Preț vânzare, fără TVA	135,0	135,0
6=5*cota TVA	TVA la vânzare	10,8	27,0
7=5+6	Preț vânzare, inclusiv TVA	145,8	162,0
8=7*0,6	Facilitate (înlesnire) fiscală din TVA din livrările producției de fabricație proprie din fitotehnie și horticultură în formă naturală, producției de fabricație proprie din zootehnie în formă naturală, masă vie și sacrificată și pentru livrările de zahăr din sfeclă de zahăr ca producție de fabricație proprie(60%)	0,0	16,2
9=6-8	TVA diminuat cu suma facilității	10,8	10,8
10=5-1	Profit (fără profitul din facilitate fiscală)	85,0	85,0
11=10+8	Profit total (inclusiv facilitatea fiscală), inclusiv:	85,0	101,2
12=8	Profit neimpozabil	0,0	16,2
13=11-12=10	Profit impozabil	85,0	85,0
14=13*0,12	Impozitul pe venit (12%)	10,2	10,2

15=9-4=6-4-8	TVA calculat după raportul TVA din livrările în interiorul țării (fără achitări la vamă)	0,8	0,8
16=2+15	Plățile întreprinderilor pentru TVA	10,8	10,8
17=14	Plățile întreprinderilor pentru impozitul pe venit	10,2	10,2
18=16+17	Total plățile întreprinderilor pentru TVA și impozitul pe venit	21,0	21,0

Tabelul Nr.2

Calculule conform normelor art. 101² al Codului Fiscal			
Nr. de rând	Procesator/intermediar	Procurat de la producător agricol	
		Plătitor TVA 8% (mecanismul Nr. 1)	Plătitor TVA 20%, cu facilitate (mecanismul Nr. 2)
19=5	Preț achiziție, fără TVA	135,0	135,0
20=6	TVA din achiziție - deductibil	10,8	27,0
21=19+20	Preț achiziție, inclusiv TVA	145,8	162,0
22	Preț vânzare, fără TVA	250,0	250,0
23=22*20%	TVA la vânzare	50,0	50,0
24=22+23	Preț vânzare, inclusiv TVA	300,0	300,0
25=22-19	Profit total (impozabil):	115,0	115,0
26=25*0,12	Impozitul pe venit (12%)	13,8	13,8
27=23-20	Total TVA calculat la stat conform dărilor de seamă pentru TVA	39,2	23,0
28=26+27	Total TVA și impozit pe venit calculate la stat conform rapoartelor fiscale TVA și raportului pentru impozitul pe venit	53,0	36,8
29=20+27	Plățile întreprinderilor pentru TVA	50,0	50,0
30=26	Plățile întreprinderilor pentru impozitul pe venit	13,8	13,8
31=29+30	Total plățile întreprinderilor pentru TVA și impozitul pe venit	63,8	63,8

Tabelul Nr.3

Nr. de rând	Total pentru tot lanțul de la producător - la procesor		
32=14+26	Impozitul pe venit (12%)	24,0	24,0
33=15+27	Total TVA calculat la stat	40,0	23,8
34=32+33	Total TVA și impozit pe venit calculate la stat de către concurent conform rapoartelor fiscale TVA și raportului pentru impozitul pe venit	64,0	47,8
35=2+20	TVA plătit furnizorilor	20,8	37,0
36=16+29=33+35	Plățile întreprinderilor pentru TVA	60,8	60,8
37=17+30	Plățile întreprinderilor pentru impozitul pe venit	24,0	24,0
38=36+37	Total plățile întreprinderilor pentru TVA și impozitul pe venit	84,8	84,8

CONCLUZII

Din analiza efectuată este evident că atât pentru producătorii agricoli, cât și pentru procesatorii autohtoni (în cazul producerii, procesării și realizării în interiorul țării), este mai avantajoasă impozitarea cu TVA conform mecanismului de impozitare cu TVA de 8%. Principalele concluzii ale calculelor anexate sunt:

- 1.** Povara fiscală asupra producătorilor, calculată conform art. 101² al Codului Fiscal, pentru mecanismul de achitare a TVA nr. 1 (TVA 8%) și nr. 2 (TVA 20% cu înlesnire) este aceeași. Însă, trebuie să menționăm că Inspectoratul Fiscal Principal de Stat prin ordinul N^o 519 din 07.05.2013 a schimbat formula (metoda) de calcul a 60% din TVA, care este facilitată de plata la buget, micșorând-o independent de faptul dacă întreprinderile au sau nu au și alte livrări, diferite de cele enumerate în art. 101² al Codului Fiscal. Concluzionăm că mecanismul de impozitare nr.2, spre deosebire de mecanismul de impozitare a producției agricole cu 8%, este posibil să fie supus, și este de fapt supus, interpretărilor abuzive din partea organelor de control și administrare fiscală, fapt care duce la majorarea poverii fiscale necondiționată de lege.
- 2.** În pofida faptului că prețul de vânzare fără TVA este același în cazul ambelor mecanisme (1 și 2), prețul de realizare către procesatori (cu TVA) este mai mare în cazul schemei 2. Respectiv, pentru procesatorii de produse agricole este mai avantajos să achiziționeze producția de la producătorii agricoli autohtoni în cazul aplicării TVA de 8%. Acest avantaj stimulează ambele părți
- 3.** Reieșind din prețul de comercializare mai mic, producătorii agricoli în cadrul mecanismului 1 sunt mai competitivi în raport cu aceiași producători, în cazul aplicării mecanismului 2;
- 4.** În cadrul mecanismului 1, procesatorii scot din circuitul economic pentru plata TVA sume mai mici - 8%, față de 20% în cadrul mecanismului 2. Respectiv, efortul inițial de numerar al procesatorilor în cadrul mecanismului 1 este mai mic, și aceștia au posibilitate să aloce sume disponibile mai mari în procesul de producție (prelucrare). Astfel, procesatorii au posibilitatea să-și finanțeze într-o proporție mai mare procesul de producție (prelucrare) din surse proprii.
- 5.** Regimul de plată a TVA pentru procesatorii de producție agricolă în cadrul mecanismului 1 este mai favorabil, deoarece aceștia plătesc în momentul achiziționării materiei prime agricole sume mai mici de TVA producătorilor, având posibilitate să plătească restul sumei până la sfârșitul următoarei luni, după luna în care a fost efectuată livrarea (conform regulilor stabilite pentru calculul și plata TVA). Asta, în condițiile în care suma totală a TVA (suma TVA plătită producătorului + suma TVA plătită în buget conform declarației TVA) este aceeași pentru

ambele mecanisme. Respectiv, în cadrul mecanismului 2 procesatorii ar avea un regim de plată a TVA mai dezavantajos;

6. Regimul de impozitare cu TVA a producției agricole în cadrul mecanismului 1 este mai transparent și mai simplu, fapt ce duce la economii de timp și eforturi din partea agenților economici plătitori de TVA, respectiv costurile de administrare fiscală sunt mai mici atât pentru agenții economici, cât și pentru stat.
7. În cadrul mecanismului 1 se reduc posibilitățile de utilizare a unor scheme de corupție, datorită transparenței mai mari și a interpretării univoce a regulilor fiscale. Totodată, acest mecanism reduce

posibilitățile de distorsionare a normelor fiscale de către autoritățile de administrare fiscală.

8. Mecanismul de plată a TVA cu cota de 8% este mai simplu, mai transparent și lipsit de condiții adăugătoare neclare de folosire a sumelor scutite de plata TVA (60%) exclusiv pentru extinderea și dezvoltarea capacității de producție a întreprinderii. Acesta este mai avantajos pentru fluxul de numerar operativ al agenților economici vizați, eliberându-l pentru creșterea potențialului de producere. Totodată, acesta este protejat de administrarea fiscală abuzivă și de posibilități largi de corupție – respectiv, este mai stimulator pentru mediul de afaceri implicat în plata benevolă a TVA.

