



Analiza comparativă a Politicilor de Impozitare cu TVA în sectorul agricol



Studiu realizat de:

Corina Gaibu
Expert IDIS-Viitorul



Obiectul studiului

Una din prioritățile Republicii Moldova este susținerea agriculturii care antrenează un număr larg al populației țării. Una din provocările guvernului țării este stabilirea unui mecanism eficient fiscal, care ar asigura transparență, simplitate în colectare, în același timp să confere producătorilor agricoli un oarecare avantaj față de importatorii de produse agricole fie prin regim fiscal mai puțin împovăraător, fie prin subsidiere parțială a acestora. În lipsa unui buget generos, soluția ideală este combinarea acestora. Un alt factor critic este ca facilitățile oferite să asigure un interes minim pentru utilizarea acestora în scopuri de evaziuni fiscale.

Modificările recente ale regimului de achitare a TVA pentru producătorii agricoli indică faptul că atât Guvernul, cât și comunitatea de agricultori este încă în căutarea unei formule optime de taxare care să întrunească aceste cerințe. Astfel, până în anul 2012, TVA în agricultură a fost stabilită în mărime de 8%, iar începând cu 2013 agricultorii plătesc 20% TVA, dar beneficiază și subsidii în mărime de 60% din diferența obținută între TVA aferentă livrărilor și TVA aferentă procurărilor, iar 40 % din această diferență este impozitul pe care agricultorii nemijlocit îl suportă în structura cheltuielilor.

Acest fapt este stabilit în Codul Fiscal, art. 101.2:

Achitarea T.V.A. pentru 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, efectuate de agenții economici

(1) Agenții economici producători agricoli și producători de zahăr care livrează pe teritoriul țării producție de fabricație proprie din fitotehnie și horticultură în formă naturală, producție de fabricație proprie din zootehnie în formă naturală, masă vie și sacrificată și zahăr din sfeclă de zahăr ca producție de fabricație proprie, cu titlu de excepție, achită la buget doar 40% din suma T.V.A. calculată aferentă acestor livrări conform art.96 lit.a).

(2) Restul de 60% din suma T.V.A. înregistrată și acumulată 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.

Este important de menționat că deși agricultura reprezintă până la 15% din PIB, cu greu putem numi Republica Moldova o țară agricolă, conform criteriilor clasice. În același timp, ramura dată este una strategică pentru Republica Moldova datorită dependenței unei porțiuni mari a populației țării de veniturile generate în această ramură, după cum și faptul că de această ramură depinde securitatea alimentară a țării și calitatea vieții cetățeanului.

Pentru a asigura o analiză complexă este important de a trece în revistă toate părțile direct implicate cât și concurențe în procesele economice din care fac parte producătorii agricoli. Astfel, din perspectiva taxării, producătorii agricoli au două piețe distincte:

1. Piața consumatorului final pe care producătorii agricoli o pot accesa direct.
2. Piața intermediarilor, distribuitorilor, retailerilor (supermarketurilor) și nu în ultimul rând al procesatorilor producției agricole - entități juridice plătitoare de TVA.

Pentru aceste piețe luptă chiar producătorii agricoli care se împart din punct de vedere al regimului taxei pe valoare adăugată în două categorii: plătitori de TVA și neplătitori de TVA. De asemenea, concurentul principal al acestora rămâne importatorul de produse agricole.

Studiul se va axa pe analiza comparativă a avantajelor și dezavantajelor diferitor mecanisme ale regimului fiscal al taxei pe valoare adăugată atât între acestea, cât și comparativ cu regimul aplicat importatorilor. Avantajele date vor fi examinate pentru ambele piețe, cea a consumatorului final (aici se includ și microîntreprinderile neplătitoare de TVA), cât și piața distribuitorilor și procesatorilor de producție agricolă, reprezentate de agenți economici plătitori de TVA.

Mai jos este prezentată o diagramă cu redarea grafică a participanților la procesele economice:

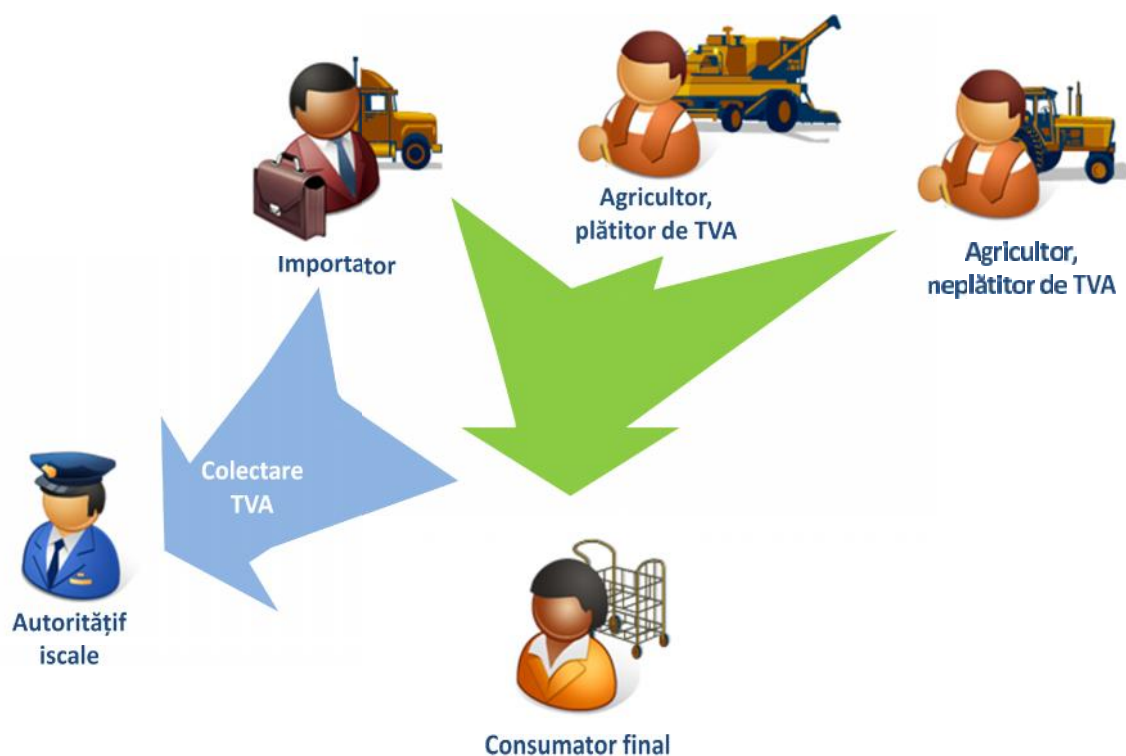


Figura 1: Piața directă către consumatorul final.

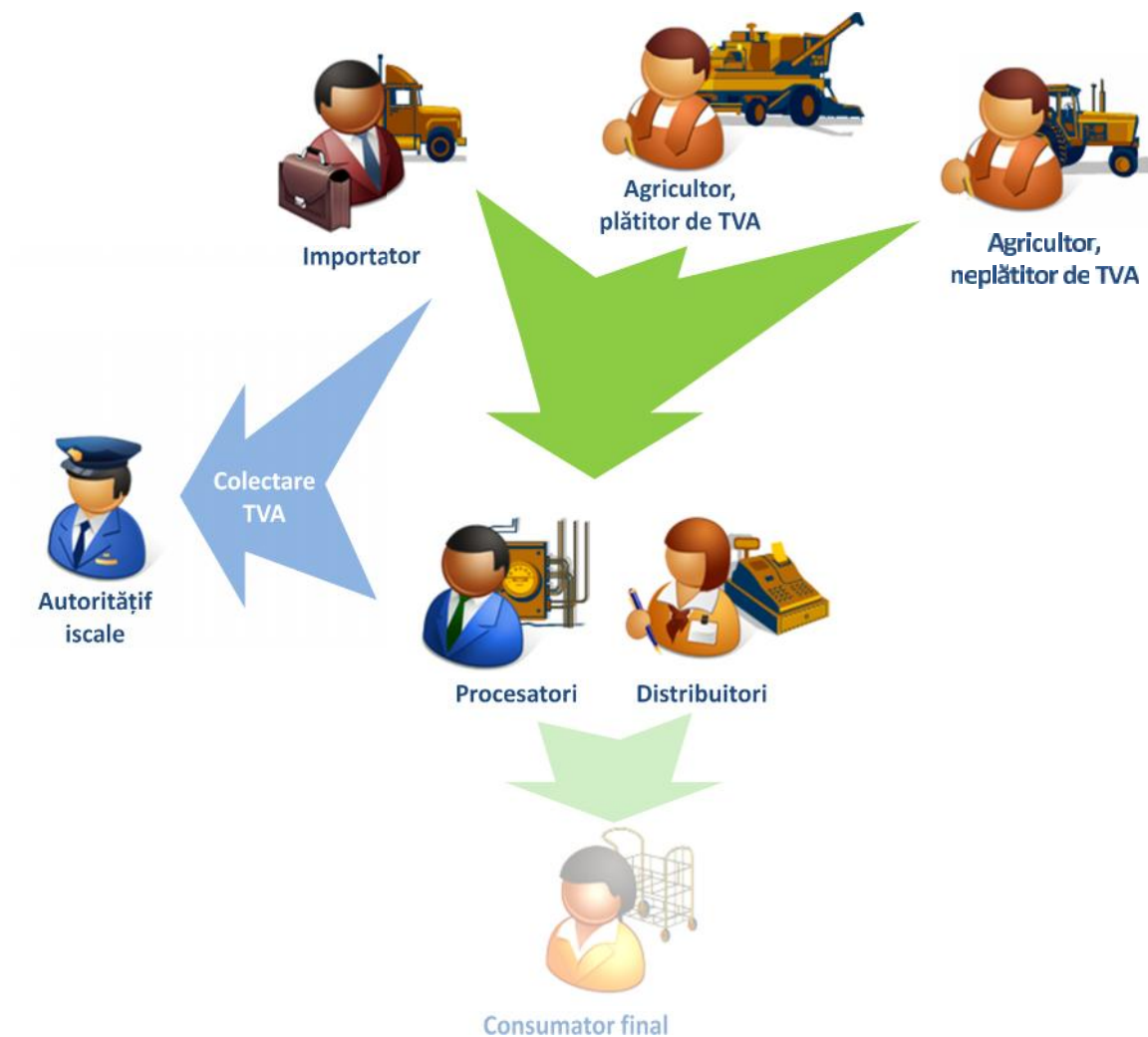


Figura 2: Piața procesatorilor de producție agricolă, distribuitori și retaileri.

Studiul, de asemenea, va stabili impactul asupra statului în calitate de agent beneficiar al taxei pe valoarea adăugată pe fiecare din lanțurile valorice ale piețelor indicate mai sus.



Metodologia

Pentru a face mai clare și evidente comparațiile între mecanismele de TVA aplicate producătorilor agricoli și importatorilor de producție agricolă, studiul este efectuat în baza unui exemplu cuantificat, simplificat cu eliminarea detaliilor ce nu influențează mecanismele de aplicare a TVA pentru a pune în evidență impactul asupra categoriilor de participanți implicați în procesele economice descrise mai sus.

Astfel, studiul cuprinde trei scenarii. Unul din scenarii face referire la situațiile cheie în care se exemplifică impactul regimurilor fiscale asupra participanților în condițiile concurențiale față de piața consumatorului final, iar al doilea scenariu vizează acest impact față de piața procesatorilor și distribuitorilor plători de TVA. Al treilea scenariu este unul intermediar ce demonstrează diferența majoră în abordarea acestor două piețe și cum influențează regimul fiscal pozițiile concurențiale ale producătorilor agricoli cu regimuri fiscale diferite și importatorii de produse agricole.

În fiecare din scenariile respective sunt aplicați aceiași indicatori economici pentru toți participanții (cheltuieli, preț etc.) pentru a cuantifica diferențele regimurilor fiscale ale TVA aplicate.

În cadrul tuturor scenariilor vor fi examinați patru concurenți (furnizori de produse agricole):

1. **Importatorul de produse agricole** în calitate de concurent extern al producătorilor naționali și examinarea regimurilor fiscale din perspectiva faptului dacă asigură sau nu avantaj economic față de importator pe fiecare din cele două piețe examinate și în ce măsură.
2. **Producătorul agricol cu regim fiscal TVA 8%** - regimul aplicat până în 2012.
3. **Producătorul agricol cu regim fiscal TVA 20% și acordare de subsidii** în valoare de 60% din valoarea TVA achitată de către producătorul agricol statului.
4. **Producătorul agricol neplătitor de TVA.**



Analiza scenariilor

Scenariul 1:

Piața este reprezentată de consumatorul final (persoană fizică), care este interesat să achiziționeze bunurile agricole la un preț minim, indiferent de taxele și regimul fiscal aplicat participanților. Prețul final, cu toate taxele incluse este indicatorul concurențial cheie în fața consumatorului dat. Piața dată include și agenții economici neplătitori de TVA consumatori de produse agricole.

Concurent	Importator de produse agricole	Producător agricol		
		plătitor TVA 8%	plătitor TVA 20%, cu subsidii	neplătitor TVA
Pret de piata	162.0	162.0	162.0	162.0
Preț de import	50.0			
TVA achitat în vamă	10.0			
Achiziții cu TVA		60.0	60.0	60.0
inclusiv TVA		10.0	10.0	10.0
TVA deductibil		10.0	10.0	0.0
Alte cheltuieli (nedeductibile TVA)	45.0	45.0	45.0	45.0
Preț vânzare	162.0	162.0	162.0	162.0
inclusiv TVA la vânzare	27.0	12.0	27.0	0.0
Subsidii din TVA achitat (60%)	0.0	0.0	10.2	0.0
Profit	40.0	55.0	40.0	57.0
Profit total (inclusiv subsidii)	40.0	55.0	50.2	57.0
TVA achitat la stat de către concurent	27.0	2.0	6.8	0.0
TVA cumulativ încasat de stat pe lanțul valoric (subsidii deduse)	27.0	12.0	16.8	10.0



Concluzii

Prima concluzie evidentă este că importatorul este dezavantajat față de producătorii agricoli naționali, fiecare din aceștia beneficiind de anumite facilități fiscale. Din exemplul de mai sus rezultă că cel mai bine poziționat este producătorul agricol neplătitor de TVA, urmat de producătorul agricol cu regim TVA 8% și ultimul este producătorul agricol cu regim fiscal TVA 20% subsidiat.

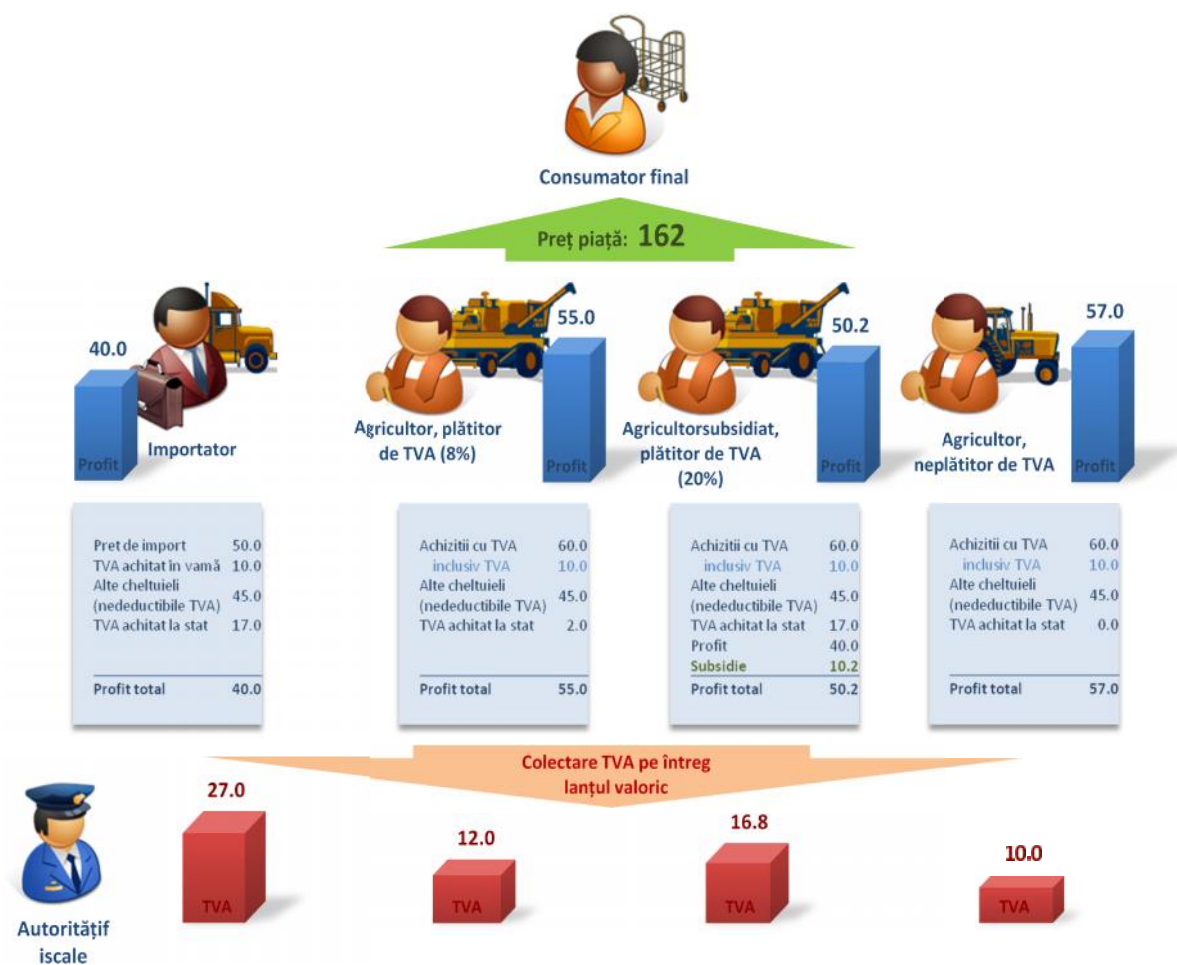


Figura 3: Piața consumatorului final: avantajele economice

În același timp, trebuie să remarcăm că ratingul oferit producătorilor agricoli naționali nu este similar pentru toate situațiile. Astfel, atunci când achizițiile cu TVA efectuate de producătorul agricol depășesc 44.4% din prețul de vânzare, producătorul agricol cu regim TVA 8% este în avantaj față de producătorul agricol neplătitor de TVA poziționându-se pe locul 1 în ratingul dat. În general, cu cât ponderea cheltuielilor cu TVA deductibile sunt mai mari, cu atât producătorii agricoli neplătitori de TVA și în regim TVA 20% cu subsidii sunt dezavantajați față de regimul TVA cu 8% pe piața consumatorului final. Oricum, toți producătorii agricoli sunt în avantaj esențial față de importator.

Remarcă: Regimul TVA cu 8% la vânzare, având în același timp posibilitatea de a deduce TVA 20% pentru cheltuielile facturate cu TVA, reprezintă o platformă foarte fertilă pentru evaziuni fiscale. Astfel, introducerea unor facturi fictive în structura de cheltuieli ar duce nu doar la simpla evitare a taxării și "înălbirea" veniturilor, dar și la obținerea unui profit suplimentar de 9.26% la valoarea facturii fictive, în calitate de primă sub formă de datorie a statului față de contribuabil!

Scenariul 2:

Piața este reprezentată de procesatorii de producție agricolă, distribuitorii și retailerii, toți plătitori de TVA. În scenariul dat vom evalua efectul economic asupra categoriei date de cumpărători în cazul în care producătorii agricoli și importatorii de produse agricole au o ofertă similară cu cea din Scenariul 1, adică oferta va fi de 162 de unități cu toate taxele incluse.

Concurent	Importator de produse agricole	Producător agricol		
		plătitor TVA 8%	plătitor TVA 20%, cu subsidii	neplătitor TVA
Preț de piață	162.0	162.0	162.0	162.0
Preț de import	50.0			
TVA achitat în vama	10.0			
Achiziții cu TVA		60.0	60.0	60.0
inclusiv TVA		10.0	10.0	10.0
TVA deductibil		10.0	10.0	0.0
Alte cheltuieli (nedeductibile TVA)	45.0	45.0	45.0	45.0
Preț vânzare	162.0	162.0	162.0	162.0
TVA la vânzare, inclus	27.0	12.0	27.0	0.0
Subsidii din TVA achitat (60%)	0.0	0.0	10.2	0.0
Profit	40.0	55.0	40.0	57.0
Profit total (inclusiv subsidia)	40.0	55.0	50.2	57.0
TVA achitat la stat	27.0	2.0	6.8	0.0
TVA cumulativ încasat de stat pe lanțul valoric (subsidii deduse)	27.0	12.0	16.8	10.0

Procesator/intermediar				
Preț de piață produs finit	270.0	270.0	270.0	270.0
Preț de achiziție	162.0	162.0	162.0	162.0
TVA deductibil	27.0	12.0	27.0	0.0
Alte cheltuieli	50.0	50.0	50.0	50.0
Preț de vânzare	270.0	270.0	270.0	270.0
inclusiv TVA	54.0	54.0	54.0	54.0
Profit	31.0	16.0	31.0	4.0
TVA achitat la stat	27.0	42.0	27.0	54.0
TVA cumulativ încasat de stat pe lanțul valoric	54.0	54.0	43.8	64.0



Concluzii

Politica de piață aplicată consumatorului final, pentru care prețul finit îi face pe concurenți egali în fața lui, are un impact total diferit asupra procesatorului/distribuitoareului. În consecință, profitul realizat de acesta variază în dependență de regimul fiscal aplicat producătorului agricol. Astfel, profitul maxim procesatorul/distribuitoareul îl realizează în cazul achiziției producției agricole de la importator și producătorul agricol național cu regim TVA 20% subsidiat. Regimul TVA de 8% al producătorului agricol îi înjumătățește profitul, iar achizițiile de la producătorul agricol în regim fiscal fără TVA îi reduce profitul aproape de zero.

Deoarece în realitate procesatorul/distribuitoareul este un client important, evident, producătorii și importatorii de produse agricole vor trebui să se alinieze la cerințele acestora. Astfel, în scenariul 3 vom reflecta situația când procesatorii/distribuitoareii sunt cei care dictează piața - scenariul realist natural.

Scenariul 3:

Piața este reprezentată de procesatorii de producție agricolă, distribuitorii și retailerii, toți plători de TVA. În scenariul dat vom evalua efectul economic asupra importatorilor de produse agricole și producătorilor agricoli naționali, atunci când oferta este echidistantă din perspectiva beneficiarului reprezentat de procesatorul/distribuitorul de produse agricole, plătitor de TVA. Astfel, scenariul va indica care este oferta de preț ajustată pe care trebuie să o propună producătorului agricol pentru a se alinia la cea mai bună ofertă obținută de procesator/distribuitor în scenariul anterior. De asemenea, va fi evaluată ajustarea profitului producătorilor agricoli și respectiv ratingul regimurilor fiscale din perspectiva avantajului economic pe piața procesatorilor/distribuitorilor de produse agricole.

Concurent	Importator de produse agricole	Producător agricol		
		plătitor TVA 8%	plătitor TVA 20%, cu subsidii	neplătitor TVA
Preț de piață	162.0	162.0	162.0	162.0
Preț de import	50.0			
TVA achitat în vama	10.0			
Achiziții cu TVA		60.0	60.0	60.0
inclusiv TVA		10.0	10.0	10.0
TVA deductibil		10.0	10.0	0.0
Alte cheltuieli (nedeductibile TVA)	45.0	45.0	45.0	45.0
Preț vânzare	162.0	145.8	162.0	135.0
TVA la vânzare, inclus	27.0	10.8	27.0	0.0
Subsidii din TVA achitat (60%)	0.0	0.0	10.2	0.0
Profit	40.0	40.0	40.0	30.0
Profit total (inclusiv subsidia)	40.0	40.0	50.2	30.0
TVA achitat la stat	27.0	0.8	6.8	0.0
TVA cumulativ încasat de stat pe lanțul valoric (subsidii deduse)	27.0	10.8	16.8	10.0
Procesator/intermediar				
Preț de piață	270.0	270.0	270.0	270.0
Preț de achiziție	162.0	145.8	162.0	135.0
TVA deductibil	27.0	10.8	27.0	0.0
Alte cheltuieli	50.0	50.0	50.0	50.0
Preț de vânzare, inclusiv TVA	270.0	270.0	270.0	270.0
TVA	54.0	54.0	54.0	54.0
Profit	31.0	31.0	31.0	31.0
TVA achitat la stat	27.0	43.2	27.0	54.0
TVA cumulativ încasat de stat pe lanțul valoric	54.0	54.0	43.8	64.0



Concluzii

În scenariul dat se observă că pentru a asigura procesatorului un profit echidistant de 31 de unități, producătorul agricol cu regim TVA de 8% este forțat să diminueze prețul cu 10%, iar producătorul agricol neplătitor de TVA să reducă prețul cu 16.67% pentru a face la fel de atractivă oferta ca și importatorul de produse agricole și producătorul agricol în regim TVA 20% parțial subsidiat.

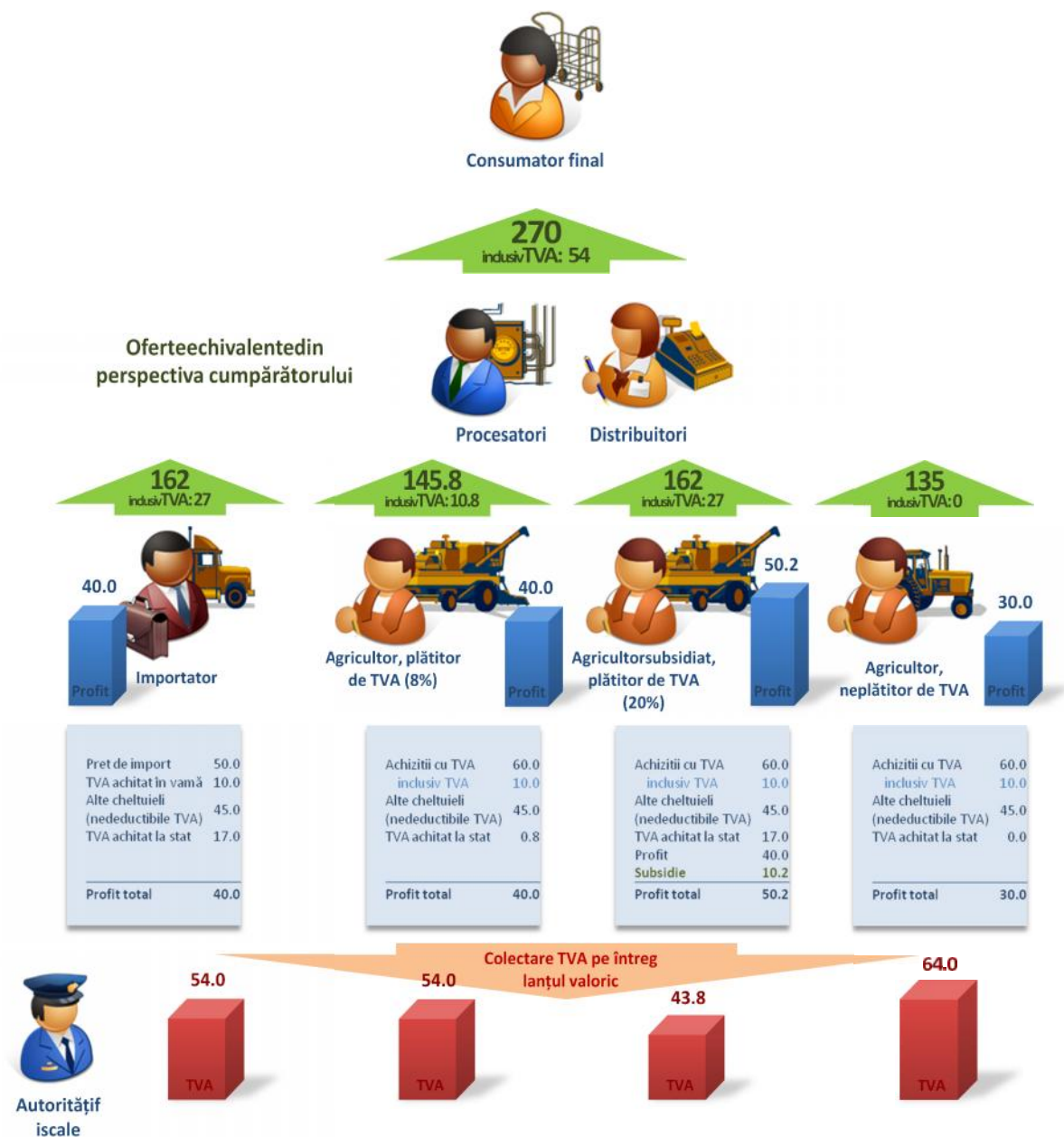


Figura 4: Piața procesatorilor și distribuitorilor plători de TVA: avantajele economice.

În consecință, suferă profitabilitatea acestor două categorii de producători agricoli. Profitul producătorului în regim TVA de 8% a scăzut față de scenariul 1 (piața consumatorului final) cu 27% înregistrând același profit ca și importatorul de produse agricole. Producătorul agricol neplătitor TVA a fost forțat să reducă profitul cu 47% pentru a face față concurenței și să asigure același beneficiu Procesatorului/Distribuitorului client. Această categorie de producători agricoli este și cea mai dezavantajată față de clienții plători de TVA.



Concluziile studiului:

1. Pe piața consumatorului final, producătorii agricoli neplătitori de TVA și în regim de 8% au un ușor avantaj față de producătorul agricol cu regim TVA 20% (parțial subsidiați). Dar este important să remarcăm că puțini producători agricoli și importatori accesează direct piața consumatorului final. Doar microproducătorii agricoli (de obicei neplătitori de TVA) își valorifică acest avantaj prin realizarea producției în piețele agricole și gherete din regiunea din care fac parte sau pe piața din Chișinău.
2. Piața procesatorilor de producție agricolă, distribuitori și retaileri plătitori de TVA reprezintă interesul major al agenților economici ce propun producția agricolă. Regimul fiscal schimbă radical avantajele economice ale concurenților comparativ cu piața consumatorului final. Astfel, producătorul agricol cu regim TVA 8% este pe aceeași poziție cu importatorul de produse agricole cu regim TVA 20%, astfel regimul TVA 8% nu oferă avantaj economic față de importatori, iar unul din scopurile majore ale facilităților fiscale este avantajarea producătorului național versus producătorii externi. Anume regimul TVA 20% subsidiat parțial oferă posibilitate producătorilor agricoli naționali să obțină acel avantaj economic în fața procesatorilor și distribuitorilor de produse agricole față de producția de import atât de necesar pentru revitalizarea sectorului agricol.
3. Producătorii agricoli neplătitori TVA sunt cei mai dezavantajați în fața procesatorilor și distribuitorilor de produse agricole. Această categorie de producători agricoli are avantaj doar pe piața consumatorului final, dar capacitatea de accesare a pieței date este extrem de redusă, fiind forțați în multe situații să cedeze din preț și să realizeze producția în detrimentul său și în favoarea distribuitorilor angroșiști. Astfel, acest regim și limitarea înregistrării în calitate de plătitor TVA creează o barieră impunătoare în calea dezvoltării micilor producători agricoli.
4. Regimul TVA de 8% nu doar că nu oferă avantaj economic față de importatorii de produse agricole, dar reprezintă un regim foarte fertil pentru evaziune fiscală, ce afectează bugetul statului. Astfel, acest regim este de puțină utilitate producătorului agricol onest și integru și foarte atractiv pentru acei agenți economici al căror obiectiv primordial nu este crearea de valoare adăugată sustenabilă în sectorul agricol.



Recomandări

În conformitate cu rezultatele studiului se recomandă:

1. Păstrarea regimului TVA de 20% cu subsidierea valorii adăugate create de producătorul agricol în proporție de 60%, acesta fiind unicul regim fiscal care oferă avantaj față de importatorii de produse agricole pe toate piețele, atât a consumatorului final, cât și pe piața procesatorilor și distribuitorilor de produse agricole, ultima fiind cea mai importantă. Acest regim este și cel mai obiectiv și echidistant, în același timp semnificativ mai puțin atractiv pentru evaziuni fiscale comparativ cu alte regimuri fiscale facilitare.
2. Introducerea posibilității de înregistrare a agentului economic în calitate de plătitor de TVA de la valoarea zero a vânzărilor. Astfel, micii producători care au în calitate de clienți procesatorii locali sau careva rețele de distribuție să poate beneficia de aceleași avantaje de care dispun producătorii agricoli medii și mari, astfel fiind stimulată și concurența internă.
3. Deoarece activitatea majorității producătorilor agricoli este sezonieră, sunt necesare posibilități oferite producătorilor agricoli de a alege periodicitatea raportării TVA: lunar, trimestrial, anual. Intervalele de timp mai mari vor permite producătorului agricol să nu consume timp pentru birocrăția fiscală în perioadele critice pentru ciclul agricol, fiind de regulă disponibil în perioada de iarnă pentru asigurarea raportării fiscale.