



2023/2493

16.11.2023

REGOLAMENTO DI ESECUZIONE (UE) 2023/2493 DELLA COMMISSIONE

del 15 novembre 2023

relativo al trattamento nei conti nazionali dell'IVA non riscossa a causa di frode IVA e insolvenza (divario tra il gettito IVA teorico e il gettito IVA effettivo) per l'applicazione del regolamento (UE) 2019/516 del Parlamento europeo e del Consiglio relativo all'armonizzazione del reddito nazionale lordo ai prezzi di mercato

(Testo rilevante ai fini del SEE)

LA COMMISSIONE EUROPEA,

visto il trattato sul funzionamento dell'Unione europea,

visto il regolamento (UE) 2019/516 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 marzo 2019, relativo all'armonizzazione del reddito nazionale lordo ai prezzi di mercato e che abroga la direttiva 89/130/CEE, Euratom del Consiglio e il regolamento (CE, Euratom) n. 1287/2003 del Consiglio (regolamento RNL) ⁽¹⁾, in particolare l'articolo 5, paragrafo 3,

considerando quanto segue:

- (1) Il trattamento dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) non riscossa è una delle questioni contemplate dal regolamento delegato (UE) 2020/2147 della Commissione ⁽²⁾ che definisce l'elenco di questioni da affrontare in ogni ciclo di verifica per garantire l'affidabilità, l'eshaustività e la comparabilità dei dati sul reddito nazionale lordo (RNL) a prezzi di mercato.
- (2) Per garantire l'affidabilità, l'eshaustività e la comparabilità dei dati relativi all'RNL è necessario chiarire il trattamento nei conti nazionali dell'IVA non riscossa a causa di frode IVA e insolvenza.
- (3) Tale trattamento può imporre una rettifica della componente del divario tra il gettito IVA teorico e il gettito IVA effettivo imputabile all'evasione senza complicità degli acquirenti («senza complicità») e all'IVA non riscossa a causa di insolvenza.
- (4) Gli aggregati RNL e le loro componenti dovrebbero essere comparabili tra gli Stati membri e rispettare le pertinenti definizioni e norme contabili del sistema europeo dei conti 2010 (SEC 2010) stabilito dall'allegato A del regolamento (UE) n. 549/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio ⁽³⁾.
- (5) Il trattamento previsto dalla decisione 98/527/CE, Euratom della Commissione ⁽⁴⁾ dovrebbe essere sostituito con il presente regolamento di esecuzione, tenendo conto dei risultati del lavoro svolto su tale questione nell'ambito della verifica dell'RNL.
- (6) È pertanto opportuno abrogare la decisione 98/527/CE, Euratom.
- (7) Le misure di cui al presente regolamento di esecuzione sono conformi al parere del comitato del sistema statistico europeo di cui all'articolo 8 del regolamento (UE) 2019/516,

⁽¹⁾ GU L 91 del 29.3.2019, pag. 19.

⁽²⁾ Regolamento delegato (UE) 2020/2147 della Commissione, dell'8 ottobre 2020, che integra il regolamento (UE) 2019/516 del Parlamento europeo e del Consiglio, definendo l'elenco di questioni da affrontare in ogni ciclo di verifica (GU L 428 del 18.12.2020, pag. 9).

⁽³⁾ Regolamento (UE) n. 549/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 21 maggio 2013, relativo al Sistema europeo dei conti nazionali e regionali nell'Unione europea (GU L 174 del 26.6.2013, pag. 1).

⁽⁴⁾ Decisione 98/527/CE, Euratom della Commissione, del 24 luglio 1998, relativa al trattamento della frode sull'IVA (divario tra il gettito IVA teorico e il gettito IVA effettivo) nei conti nazionali (GU L 234 del 21.8.1998, pag. 39).

HA ADOTTATO IL PRESENTE REGOLAMENTO:

Articolo 1

1. Gli Stati membri calcolano il valore dell'IVA non riscossa applicando i metodi indicati nell'allegato al presente regolamento di esecuzione. Il valore dell'IVA non riscossa comprende l'IVA non riscossa a causa di evasione «senza complicità» e, se pertinente, l'IVA non riscossa a causa di insolvenza.
2. Ai fini del calcolo di cui al primo paragrafo, gli Stati membri determinano il gettito IVA teorico e il gettito IVA effettivo e calcolano il divario tra i due importi, applicando la formula generale seguente:

IVA non riscossa = gettito IVA teorico *meno* gettito IVA effettivo *meno* gettito mancante (a causa dell'evasione «con complicità»).

3. Il gettito IVA effettivo è registrato in quanto imposte D.211 come stabilito nel SEC 2010, paragrafi da 4.26 a 4.28. A seconda della fonte da cui deriva il gettito IVA effettivo (importi attestati da accertamenti e dichiarazioni o entrate di cassa), per stimare l'IVA non riscossa in base alla formula generale di cui sopra si possono utilizzare le tre opzioni seguenti:
 - a) opzione 1a (basata sul SEC 2010, paragrafo 4.27, lettera a): D.211 derivante da accertamenti e dichiarazioni rettificati applicando un coefficiente che consente di tener conto degli importi accertati e dichiarati ma non riscossi):

IVA non riscossa (a causa di evasione senza complicità e di insolvenza) = gettito IVA teorico *meno* gettito IVA effettivo attestato da accertamenti e dichiarazioni rettificati con coefficiente *meno* gettito mancante (a causa dell'evasione «con complicità»);
 - b) opzione 1b (basata sul SEC 2010 paragrafo 4.27 lettera a): D.211 derivante da accertamenti e dichiarazioni; D.995: trasferimenti in conto capitale ai settori pertinenti, corrispondenti agli importi accertati e dichiarati non riscossi):

IVA non riscossa (a causa di evasione senza complicità) = gettito IVA teorico *meno* gettito IVA effettivo attestato da accertamenti e dichiarazioni *meno* gettito mancante (a causa di evasione «con complicità»);
 - c) opzione 2 (basata sul SEC 2010, paragrafo 4.27, lettera b): D.211 derivante da incassi rettificati per tenere conto del fattore temporale):

IVA non riscossa (a causa di evasione senza complicità e di insolvenza) = gettito IVA teorico *meno* gettito IVA effettivo basato su incassi rettificati per tenere conto del fattore temporale *meno* entrate mancanti (a causa dell'evasione «con complicità»);
4. Gli Stati membri procedono, se necessario, alla rettifica delle stime del valore aggiunto e del risultato di gestione inclusi nelle loro stime del reddito nazionale lordo ai prezzi di mercato e del prodotto nazionale lordo ai prezzi di mercato formulate a norma del regolamento (UE) 2019/516 aggiungendovi il valore dell'IVA non riscossa, calcolato utilizzando la formula di cui al paragrafo 2. Tale rettifica entro i limiti del valore aggiunto (e quindi entro i limiti del risultato di gestione) si effettua adeguando la produzione e/o i consumi intermedi.

Articolo 2

Per effettuare la rettifica di cui all'articolo 1, gli Stati membri possono applicare un metodo equivalente a quello esposto nell'articolo 1, purché fornisca risultati comparabili.

Articolo 3

Gli Stati membri inseriscono nel rispettivo inventario delle fonti e dei metodi utilizzati per produrre gli aggregati RNL e le loro componenti in conformità al SEC 2010 (di seguito «inventario RNL») una descrizione delle fonti e dei metodi applicati e quantificano le rettifiche effettuate.

Articolo 4

Se uno Stato membro può dimostrare alla Commissione che il trattamento equivalente dell'IVA non riscossa è già implicito nella sua contabilità nazionale, l'articolo 1 non si applica a tale Stato membro. Se uno Stato membro desidera dimostrare che il trattamento equivalente dell'IVA non riscossa è già implicito nella sua contabilità nazionale, esso fornisce la descrizione pertinente nell'inventario RNL.

Articolo 5

A prescindere dal fatto che uno Stato membro utilizzi il metodo descritto all'articolo 1 o il metodo descritto all'articolo 2 o applichi un metodo equivalente che garantisce l'inserimento implicito dell'IVA non riscossa nella propria contabilità come stabilito all'articolo 4, ciascuno Stato membro effettua – almeno ogni 5 anni – un confronto tra il gettito IVA teorico e il gettito IVA effettivo, analizza il divario e inserisce i risultati di tale analisi nell'inventario RNL, a partire dall'inventario RNL per il ciclo di verifica 2025-2029.

Articolo 6

La decisione 98/527/CE, Euratom è abrogata.

Articolo 7

Il presente regolamento entra in vigore il ventesimo giorno successivo alla pubblicazione nella *Gazzetta ufficiale dell'Unione europea*.

Il presente regolamento è obbligatorio in tutti i suoi elementi e direttamente applicabile in ciascuno degli Stati membri.

Fatto a Bruxelles, il 15 novembre 2023

Per la Commissione
La presidente
Ursula VON DER LEYEN

ALLEGATO

Il valore dell'IVA non riscossa (per evasione senza complicità degli acquirenti («senza complicità») e, se pertinente, per insolvenza) si calcola utilizzando le due variabili seguenti:

- 1) calcolo del gettito IVA teorico;
- 2) divario tra il gettito IVA teorico e il gettito IVA effettivo.

Calcolo del gettito IVA teorico

L'IVA teorica è l'IVA che sarebbe riscossa se tutti i soggetti assoggettati all'IVA la versassero conformemente alla legislazione in vigore.

L'IVA teorica non è un concetto né un aggregato del SEC 2010. È possibile stimare l'IVA teorica con un modello di calcolo ad hoc che isola l'IVA non detraibile implicitamente inserita nel piano delle spese dei conti (vale a dire, inclusa ma non esplicitata nelle spese valutate ai prezzi di acquisto).

In particolare, per il calcolo del gettito IVA teorico è necessario innanzitutto ricostituire la base imponibile IVA in conformità con la legislazione in vigore: si tratta, in altre parole, di identificare tutte le operazioni assoggettate a IVA non detraibile. Questo calcolo è effettuato utilizzando i dati della contabilità nazionale al livello disaggregato più granulare disponibile. Il calcolo della base imponibile IVA è effettuato prendendo in considerazione l'insieme della legislazione e delle norme in vigore in materia di IVA.

Il secondo passo è applicare l'aliquota IVA appropriata a ciascuna operazione che costituisce la base imponibile IVA come definita nel paragrafo precedente. Le aliquote IVA applicate devono essere quelle in vigore nel corso dell'anno per il quale è stata calcolata la base imponibile IVA (tenendo debito conto di eventuali modifiche nel corso dell'anno). Il calcolo del gettito IVA teorico è effettuato prendendo in considerazione l'insieme della legislazione e delle norme in vigore in materia di IVA.

L'individuazione di tutte le operazioni dell'economia per le quali si dovrebbe fatturare IVA non detraibile impone un'analisi estremamente dettagliata della spesa (consumi finali, consumi intermedi, investimenti fissi lordi) per isolare le operazioni assoggettate e gli acquirenti che non possono detrarre l'IVA (elemento che a sua volta dipende da una combinazione di fattori quali il settore istituzionale, l'attività economica e la dimensione). Le categorie seguenti di operazioni (per la parte assoggettata a IVA non detraibile) dovrebbero essere considerate nel calcolo del gettito IVA teorico:

- spese per consumi finali delle famiglie (concetto a livello nazionale, ossia spese nel territorio nazionale);
- consumi intermedi del settore S.13 (previa applicazione del pro rata di indetraibilità del settore);
- consumi intermedi del settore S.15 (previa applicazione del pro rata di indetraibilità del settore);
- consumi intermedi dei settori S.11, S. 12 e S.14 (previa applicazione del pro rata di indetraibilità delle attività individuali);
- trasferimenti sociali in natura acquisiti dal settore S.13;
- trasferimenti sociali in natura acquisiti dal settore S.15;
- investimenti fissi lordi del settore S.13 (previa applicazione del pro rata di indetraibilità del settore);
- investimenti fissi lordi del settore S.15 (previa applicazione del pro rata di indetraibilità del settore);
- investimenti fissi lordi dei settori S.11, S.12 e S.14 (previa applicazione del pro rata di indetraibilità delle attività individuali); e
- acquisizioni meno cessioni di oggetti di valore.

Per alcuni tipi di operazioni è necessario applicare un «pro rata di indetraibilità» per tenere conto del fatto che solo alcune parti delle pertinenti spese del settore istituzionale o attività in questione sono assoggettate a IVA non detraibile. In tali casi è necessario applicare tale pro rata di indetraibilità in base alla quota della produzione esente sulla produzione totale del settore o dell'attività in questione.

Inoltre, le spese per alcuni prodotti cui si applicano limitazioni nazionali alla detrazione dell'IVA sui fattori produttivi (ad esempio autovetture aziendali e spese connesse, «costi di rappresentanza» ecc.) dovrebbero essere utilizzate integralmente, a prescindere dal pro rata di indetraibilità per le attività o i settori (a seconda del caso).

Il modello dovrebbe, nella misura del possibile, tenere conto di alcune altre particolarità, quali ad esempio:

- esistenza di regimi IVA particolari per le piccole aziende al di sotto di una certa soglia di registrazione;
- esistenza di altri regimi IVA speciali; produttori agricoli forfettari, regimi speciali dei contratti del turismo organizzato ecc.;
- corretta esclusione del consumo dei beni prodotti per uso proprio;
- corretta esclusione degli acquisti esenti da imposte nei negozi in esenzione doganale;
- inclusione delle operazioni che non sono nel conto di equilibrio dei beni e servizi ma possono essere assoggettate a IVA non detraibile, ad esempio acquisti di terreni fabbricabili.

Per ciascuna delle operazioni suddette che costituiscono la base imponibile IVA, l'imposta è stimata applicando l'aliquota IVA opportuna: ad esempio, se un'operazione è valutata a 150 a prezzo di acquisto e l'aliquota è del 20 %, l'IVA implicita sarebbe stimata pari a $150/1,2 \times 0,2 = 25$.

Può essere necessario affinare il calcolo se l'operazione in questione è oggetto di frode IVA con complicità dell'acquirente, in quanto nei conti nazionali il prezzo di acquisto delle operazioni oggetto di tale frode non includerebbe l'IVA così evasa. Pertanto, nel caso ipotizzato, se è noto che il valore del bene o servizio oggetto di frode IVA con complicità integrato nel prezzo di acquisto è 30 (e se è noto che la corrispondente IVA evasa non è compresa nel totale di 150), il valore dell'IVA integrato nel prezzo di acquisto sarebbe calcolato come: $(150-30)/1,2 \times 0,2 = 20$. Il valore netto delle operazioni «regolari» e delle operazioni oggetto di evasione IVA senza complicità, nelle quali l'IVA è integrata nel prezzo di acquisto, sarebbe 100, la corrispondente IVA inclusa nel prezzo di acquisto sarebbe 20, il valore delle operazioni oggetto di frode IVA con complicità sarebbe 30 e l'IVA con complicità inclusa nel prezzo di acquisto sarebbe 0. L'IVA evasa con complicità ammonterebbe a $30 \times 0,2 = 6$. Il valore complessivo dell'IVA teorica ammonterebbe a $20 + 6 = 26$.

Considerato il livello di dettaglio necessario per calcolare l'IVA teorica, tale calcolo dovrebbe essere basato sui dati più disaggregati della contabilità nazionale disponibili, per prodotto. Le tavole delle risorse e degli impieghi offrono la base adatta per tali calcoli. Tuttavia, anche i dati più dettagliati delle tavole delle risorse e degli impieghi non forniranno una disaggregazione tale da corrispondere pienamente al dettaglio dell'imposizione IVA di singoli prodotti, attività o settori. Pertanto è inevitabile provare a ricorrere a informazioni aggiuntive ricavate da altre fonti al fine di tenere conto accuratamente delle norme IVA in vigore. Tali fonti comprendono documenti dettagliati fiscali e/o amministrativi o indagini statistiche. In certi casi, per stabilire le suddivisioni necessarie, è indispensabile ricorrere a studi isolati, a diversi regimi di ponderazione, stime o ipotesi formulate da esperti.

Calcolo del divario tra il gettito IVA teorico e il gettito IVA effettivo e relativa analisi

Il divario tra il gettito IVA teorico (calcolato tenendo conto dell'insieme della legislazione e delle norme in vigore) e il gettito IVA effettivo consiste di due componenti:

- 1) IVA evasa con complicità dell'acquirente (con complicità) (casi nei quali l'acquirente non versa l'IVA al venditore; ciò significa che l'IVA non è stata fatturata);
- 2) IVA evasa senza complicità dell'acquirente (senza complicità) (casi nei quali l'acquirente versa l'IVA al venditore ma quest'ultimo non la rimette all'amministrazione fiscale, compresi i casi di insolvenza del venditore; ciò significa che l'IVA è stata fatturata, pertanto questa categoria dovrebbe comprendere anche i casi di frode IVA dell'operatore inadempiente).

Di conseguenza, il valore dell'IVA non riscossa (per evasione «senza complicità» e, se pertinente, per insolvenza) è ottenuto sottraendo l'IVA evasa «con complicità» dal divario tra il gettito IVA teorico e il gettito IVA effettivo.

IVA non riscossa = gettito IVA teorico *meno* gettito IVA effettivo *meno* gettito mancante (a causa dell'evasione «con complicità»).

Il gettito effettivo è l'IVA effettivamente incassata dall'amministrazione fiscale per l'esercizio al quale si riferisce il calcolo del gettito IVA teorico. Il gettito IVA effettivo è registrato in quanto imposte alla voce D.211 come stabilito nel SEC 2010, paragrafi 4.27 e 4.28. Tali imposte D.211 sono registrate nel momento in cui sono effettuate a norma del SEC 2010, paragrafo 4.26. Il gettito IVA effettivo può essere ottenuto da importi attestati da accertamenti e dichiarazioni rettificati applicando un coefficiente che consente di tener conto degli importi accertati e dichiarati non riscossi (opzione 1a), da accertamenti e dichiarazioni con un trasferimento in conto capitale (D.995) corrispondente agli importi non riscossi (opzione 1b) o da incassi rettificati per tenere conto del fattore temporale (opzione 2).

È possibile che la legislazione in vigore consenta l'annullamento da parte dell'amministrazione fiscale di taluni crediti IVA in caso di insolvenza. In tali casi l'ammontare dell'IVA non riscossa a causa di insolvenza sarebbe incluso in D.211, se D.211 derivasse da accertamenti e dichiarazioni con un trasferimento in conto capitale D.995 corrispondente agli importi non riscossi (opzione 1b), mentre non sarebbe incluso in D.211 se si utilizzassero incassi rettificati per tenere conto del fattore temporale o accertamenti e dichiarazioni rettificati applicando un coefficiente a D.211 (opzioni 1a e 2).

Il valore dell'IVA evasa «con complicità» si può calcolare, per convenzione, tenendo conto delle attività per le quali è stata effettuata una rettifica per lavoro non dichiarato.

Con tale metodo, applicando la rettifica per lavoro non dichiarato apportata alla produzione dei settori dell'attività economica e applicando le aliquote IVA opportune agli importi corrispondenti delle vendite in nero, è possibile valutare il gettito IVA «mancante» che le autorità fiscali non hanno incassato a causa di frode IVA «con complicità».

A titolo di esempio: se, una volta applicata la rettifica per lavoro non dichiarato, la stima dei consumi delle famiglie di un prodotto dato, IVA esclusa, è aumentata del 15 % e se l'aliquota IVA applicabile agli acquisti di tale prodotto è del 20 %, l'importo che viene a mancare per le autorità fiscali può essere calcolato come segue:

gettito IVA mancante a causa dell'evasione «con complicità» = valore delle vendite del prodotto prima della rettifica × 15 % × 20 %.

Esistono altri approcci possibili per distinguere la frode IVA con complicità dalla frode IVA senza complicità, per esempio il ricorso a dati fiscali o ipotesi formulate da esperti sulle attività interessate dai diversi tipi di frode.

Registrazione nei conti nazionali dell'IVA non riscossa

Supponendo che le operazioni non dichiarate alle autorità fiscali non siano dichiarate neanche alle autorità statistiche, e salvo qualora gli importi di IVA non riscossa (a causa di frode senza complicità e di insolvenza) siano già inclusi implicitamente nei conti, è opportuno effettuare le rettifiche seguenti alle operazioni dei conti nazionali, ove necessario, per tenere conto dell'IVA non riscossa calcolata secondo il metodo descritto di seguito (o metodo equivalente):

- 1) sul piano della produzione: il valore dell'IVA non riscossa è da inserire nel valore aggiunto del venditore;
- 2) sul piano dei ricavi: il valore dell'IVA non riscossa è da inserire nel margine operativo del venditore;
- 3) sul piano delle spese: il valore dell'IVA non riscossa è da inserire nel prezzo di acquisto del venditore del bene o servizio. Pertanto, il valore dell'IVA non riscossa dovrebbe essere inserito nei consumi finali delle famiglie e negli investimenti fissi lordi. A seconda delle fonti e dei metodi utilizzati per la stima delle categorie di spesa, gli importi rispettivi possono essere già compresi nei dati di partenza (ad esempio se si utilizza un'indagine sul bilancio delle famiglie) o devono essere inseriti esplicitamente (ad esempio se sono utilizzati metodi indiretti come il metodo dei flussi dei prodotti o metodi quantità-prezzo).

L'IVA evasa mediante frode con complicità non è da registrare nei conti perché non è versata dall'acquirente. L'IVA versata dall'acquirente ma non riscossa a causa di evasione senza complicità e/o insolvenza è da registrare nelle categorie rispettive indicate ai punti da 1 a 3.
