



**REGULAMENTUL DE PUNERE ÎN APLICARE (UE) 2023/2493 AL COMISIEI**

**din 15 noiembrie 2023**

**privind tratarea în conturile naționale a TVA-ului necolectat din cauza fraudei în materie de TVA și din cauză de insolvență (diferența între încasările teoretice de TVA și încasările efective de TVA) în scopul aplicării Regulamentului (UE) 2019/516 al Parlamentului European și al Consiliului privind armonizarea venitului național brut la prețurile pieței**

**(Text cu relevanță pentru SEE)**

COMISIA EUROPEANĂ,

având în vedere Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene,

având în vedere Regulamentul (UE) 2019/516 al Parlamentului European și al Consiliului din 19 martie 2019 privind armonizarea venitului național brut la prețurile pieței și de abrogare a Directivei 89/130/CEE, Euratom a Consiliului și a Regulamentului (CE, Euratom) nr. 1287/2003 al Consiliului (Regulamentul VNB) <sup>(1)</sup>, în special articolul 5 alineatul (3),

întrucât:

- (1) Tratarea taxei pe valoarea adăugată (TVA) necolectate este unul dintre aspectele incluse în Regulamentul delegat (UE) 2020/2147 al Comisiei <sup>(2)</sup>, care enumeră aspectele care trebuie abordate în cadrul fiecărui ciclu de verificare pentru a asigura fiabilitatea, exhaustivitatea și comparabilitatea datelor referitoare la venitul național brut la prețurile pieței („VNB”).
- (2) Pentru ca datele referitoare la VNB să fie fiabile, exhaustive și comparabile, trebuie clarificat modul de tratare în conturile naționale a TVA-ului necolectat din cauza fraudei în materie de TVA și a insolvenței.
- (3) Acest tratament poate necesita o ajustare legată de componenta privind diferența între încasările teoretice de TVA și încasările efective de TVA, cauzată de o evaziune care nu implică complicitatea cumpărătorului („fără complicitate”) și TVA-ul necolectat din cauză de insolvență.
- (4) Agregatele VNB și componentele acestora ar trebui să fie comparabile între statele membre și ar trebui să respecte definițiile și normele contabile relevante din Sistemul european de conturi 2010 (SEC 2010), astfel cum sunt prevăzute în anexa A la Regulamentul (UE) nr. 549/2013 al Parlamentului European și al Consiliului <sup>(3)</sup>.
- (5) Tratamentul prevăzut în Decizia 98/527/CE, Euratom a Comisiei <sup>(4)</sup> ar trebui înlocuit prin intermediul prezentului regulament de punere în aplicare, ținând seama de rezultatele activităților întreprinse cu privire la acest aspect în cadrul verificării VNB.
- (6) Prin urmare, Decizia 98/527/CE, Euratom ar trebui abrogată.
- (7) Măsurile prevăzute în prezentul regulament de punere în aplicare sunt în conformitate cu avizul Comitetul Sistemului Statistic European menționat la articolul 8 din Regulamentul (UE) 2019/516,

<sup>(1)</sup> JO L 91, 29.3.2019, p. 19.

<sup>(2)</sup> Regulamentul delegat (UE) 2020/2147 al Comisiei din 8 octombrie 2020 de completare a Regulamentului (UE) 2019/516 al Parlamentului European și al Consiliului prin definirea listei de aspecte care trebuie abordate în cadrul fiecărui ciclu de verificare (JO L 428, 18.12.2020, p. 9).

<sup>(3)</sup> Regulamentul (UE) nr. 549/2013 al Parlamentului European și al Consiliului din 21 mai 2013 privind Sistemul european de conturi naționale și regionale din Uniunea Europeană (JO L 174, 26.6.2013, p. 1).

<sup>(4)</sup> Decizia 98/527/CE, Euratom a Comisiei din 24 iulie 1998 privind tratarea fraudei în materie de TVA în conturile naționale (diferențe între încasările teoretice de TVA și încasările reale de TVA) (JO L 234, 21.8.1998, p. 39).

ADOPTĂ PREZENTUL REGULAMENT:

### Articolul 1

(1) Statele membre calculează valoarea TVA-ului necolectat prin aplicarea metodelor prevăzute în anexa la prezentul regulament de punere în aplicare. Valoarea TVA-ului necolectat include TVA-ul necolectat din cauza evaziunii „fără complicitate” și, dacă este cazul, TVA-ul necolectat din cauză de insolvență.

(2) În vederea efectuării calculului prevăzut la alineatul (1), statele membre determină în special încasările teoretice de TVA și încasările efective de TVA, analizând diferența dintre aceste două sume, prin aplicarea următoarei formulei generale:

TVA-ul necolectat = încasările teoretice de TVA minus încasările efective de TVA minus încasări lipsă (din cauza evaziunii „cu complicitate”).

(3) Încasările efective de TVA sunt înregistrate ca taxe la rubrica D.211, astfel cum se prevede la punctele 4.26-4.28 din SEC 2010. În funcție de sursa din care provin încasările efective de TVA (sume evidențiate prin evaluări și declarații sau încasări), sunt posibile următoarele trei opțiuni pentru estimarea TVA-ului necolectat în cadrul formulei generale de mai sus:

(a) Opțiunea 1a (bazată pe punctul 4.27a din SEC 2010 – sumele D.211 provenite din evaluări și declarații, ajustate printr-un coeficient care să reflecte sumele evaluate și declarate care nu au fost colectate niciodată):

TVA-ul necolectat (din cauza evaziunii „fără complicitate” și din cauză de insolvență) = încasările teoretice de TVA minus încasările efective de TVA evidențiate prin evaluări și declarații, ajustate printr-un coeficient minus încasările lipsă (din cauza evaziunii „cu complicitate”);

(b) Opțiunea 1b (bazată pe punctul 4.27a din SEC 2010 – sumele D.211 provenite din evaluări și declarații; transferurile de capital D.995 către sectoarele relevante înregistrate, care să reflecte sumele evaluate și declarate care nu au fost colectate niciodată):

TVA-ul necolectat (din cauza evaziunii „fără complicitate”) = încasările teoretice de TVA minus încasările efective de TVA evidențiate prin evaluări și declarații minus încasările lipsă (din cauza evaziunii „cu complicitate”);

(c) Opțiunea 2 (bazată pe punctul 4.27b din SEC 2010 – sumele D.211 provenite din încasările ajustate în funcție de timp):

TVA-ul necolectat (din cauza evaziunii „fără complicitate” și din cauză de insolvență) = încasările teoretice de TVA minus încasările efective de TVA bazate pe încasările ajustate în funcție de timp minus încasările lipsă (din cauza evaziunii „cu complicitate”).

(4) Dacă este necesar, statele membre ajustează estimările valorii adăugate și ale excedentului de exploatare incluse în estimările lor privind venitul național brut la prețurile pieței și produsul intern brut la prețurile pieței, realizate în conformitate cu Regulamentul (UE) 2019/516, adăugând la acestea valoarea TVA-ului necolectat, calculată utilizând formula prevăzută la alineatul (2). Această ajustare în limita valorii adăugate (și, prin urmare, în limita excedentului de exploatare) se efectuează prin ajustarea producției și/sau a consumului intermediar.

### Articolul 2

Pentru a efectua ajustarea descrisă la articolul 1, statele membre pot să aplice, de asemenea, o metodă care să fie echivalentă cu cea prevăzută la articolul 1, care produce rezultate comparabile.

### Articolul 3

Statele membre includ în inventarul lor corespunzător al surselor și metodelor utilizate pentru a produce agregatele VNB și componentele acestora în conformitate cu SEC 2010 („inventarul VNB”) o descriere a surselor și a metodelor aplicate și precizează valoarea ajustărilor efectuate.

*Articolul 4*

În cazul în care un stat membru poate demonstra Comisiei că tratamentul echivalent al TVA-ului necolectat a fost deja implicit inclus în conturile sale, articolul 1 nu se aplică statului membru respectiv. Orice stat membru care dorește să demonstreze că tratamentul echivalent al TVA-ului necolectat a fost deja implicit inclus în conturile sale furnizează descrierea relevantă în inventarul VNB.

*Articolul 5*

Indiferent dacă statele membre utilizează metoda descrisă la articolul 1 sau metoda descrisă la articolul 2 ori aplică un tratament echivalent prin care se asigură o includere implicită în conturile lor a TVA-ului necolectat, astfel cum se prevede la articolul 4, fiecare stat membru efectuează, cel puțin o dată la cinci ani, o comparație între încasările teoretice de TVA și încasările efective de TVA, analizează diferența și include rezultatele acestei analize în inventarul VNB, începând cu inventarul VNB pentru ciclul de verificare 2025-2029.

*Articolul 6*

Decizia 98/527/CE, Euratom se abrogă.

*Articolul 7*

Prezentul regulament intră în vigoare în a douăzecea zi de la data publicării în *Jurnalul Oficial al Uniunii Europene*.

Prezentul regulament este obligatoriu în toate elementele sale și se aplică direct în toate statele membre.

Adoptat la Bruxelles, 15 noiembrie 2023.

Pentru Comisie  
Președinta  
Ursula VON DER LEYEN

## ANEXĂ

Valoarea TVA-ului necolectat [din cauza unei evaziuni care nu implică complicitatea cumpărătorului („fără complicitate”) și, dacă este cazul, din cauză de insolvență] se calculează utilizând următoarele două variabile:

1. calcularea încasărilor teoretice de TVA;
2. diferența dintre încasările teoretice de TVA și încasările de TVA efectiv realizate.

**Calcularea încasărilor teoretice de TVA**

Încasările teoretice de TVA reprezintă TVA-ul care ar fi colectat dacă toate unitățile plătitoare de TVA ar plăti taxa conform legislației în vigoare.

Încasările teoretice de TVA nu reprezintă nici un concept, nici un agregat al SEC 2010. Este posibil ca încasările teoretice de TVA să fie estimate într-un model de calcul ad-hoc, care izolează TVA-ul care nu poate fi dedus inclus implicit în secțiunea de cheltuieli a conturilor (adică inclus, dar neprezentat în cheltuielile evaluate la prețul de achiziție).

În special, pentru a calcula încasările teoretice de TVA, este necesar, în primul rând, să se reconstituie baza TVA în conformitate cu legislația în vigoare: cu alte cuvinte, trebuie să se identifice toate operațiunile fără drept de deducere a TVA. Acest calcul se efectuează utilizând datele cu nivelul cel mai fin de agregare disponibile din conturile naționale. Baza TVA se calculează ținând cont de întreaga legislație în vigoare și de toate normele în vigoare în materie de TVA.

În al doilea rând, este necesar să se aplice rate TVA corespunzătoare fiecărei operațiuni incluse în baza TVA definită la paragraful anterior. Ratele TVA aplicate trebuie să fie cele în vigoare în anul pentru care a fost calculată baza TVA (ținând seama în mod corespunzător de orice modificare survenită în cursul anului). Calcularea încasărilor teoretice de TVA se efectuează ținând cont de întreaga legislație în vigoare și de toate normele în vigoare în materie de TVA.

Identificarea tuturor operațiunilor din economie pentru care ar trebui să se perceapă TVA care nu poate fi dedus necesită o analiză foarte detaliată a cheltuielilor (consum final, consum intermediar, formare brută de capital fix) pentru a izola operațiunile impozabile și cumpărătorii fără drept de deducere a TVA (care, la rândul lor, depind de o combinație de factori precum sectorul instituțional, activitatea economică și dimensiune). Pentru calcularea încasărilor teoretice de TVA, trebuie luate în considerare următoarele categorii de operațiuni (pentru partea fără drept de deducere a TVA):

- cheltuiala pentru consum final a gospodăriilor populației (concept intern, și anume cheltuiala pe teritoriul național);
- consumul intermediar al sectorului S.13 (după aplicarea proratai de nededucere pentru sector);
- consumul intermediar al sectorului S.15 (după aplicarea proratai de nededucere pentru sector);
- consumul intermediar al sectoarelor S.11, S.12 și S.14 (după aplicarea proratai de nededucere pentru activitățile individuale);
- transferuri sociale în natură achiziționate de sectorul S.13;
- transferuri sociale în natură achiziționate de sectorul S.15;
- formarea brută de capital fix a sectorului S.13 (după aplicarea proratai de nededucere pentru sector);
- formarea brută de capital fix a sectorului S.15 (după aplicarea proratai de nededucere pentru sector);
- formarea brută de capital fix a sectoarelor S.11, S.12 și S.14 (după aplicarea proratai de nededucere pentru activitățile individuale); și
- achiziții minus cedări de obiecte de valoare.

Pentru anumite tipuri de operațiuni, este necesar să se aplice o „prorată de nededucere” pentru a ține seama de faptul că numai o parte din cheltuielile relevante ale sectorului instituțional sau ale activității sunt fără drept de deducere a TVA. În aceste cazuri, trebuie să se aplice o astfel de prorată de nededucere, pe baza ponderii producției scutite din producția totală a sectorului/activității în cauză.

În plus, cheltuielile pentru anumite produse care fac obiectul unor restricții naționale în ceea ce privește dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă intrărilor (de exemplu, autoturismele de serviciu și cheltuielile conexe, „costurile de reprezentare” etc.) ar trebui luate în considerare la toate nivelurile, indiferent de prorata de nededucere pentru activități sau sectoare (după caz).

Modelul ar trebui, în măsura posibilului, să țină seama de alte câteva particularități, cum ar fi:

- existența unor regimuri speciale de TVA pentru întreprinderile mici sub un anumit prag de înregistrare;
- existența altor regimuri speciale de TVA: producători agricoli forfetari, regimul marjei pentru operatorii de turism etc.;
- excluderea corectă a consumului de bunuri produse pentru sine;
- excluderea corectă a achizițiilor scutite de taxe din magazinele duty-free;
- includerea operațiunilor care nu sunt înregistrate în contul de bunuri și servicii, dar fără drept de deducere a TVA, de exemplu achizițiile de terenuri construibile.

Estimarea taxei pentru fiecare dintre operațiunile menționate anterior care constituie baza TVA se efectuează prin aplicarea ratei TVA corespunzătoare: de exemplu, în cazul în care o operațiune este evaluată la 150 la prețul de achiziție și este evaluată la 20 %, TVA-ul implicit care stă la baza acesteia ar fi estimat la  $150/1,2 \times 0,2 = 25$ ).

Este posibil ca acest calcul să trebuiască să fie ajustat în cazul în care operațiunea în cauză face obiectul unei fraude în materie de TVA cu complicitatea clientului, având în vedere că, în conturile naționale, prețul operațiunilor care fac obiectul unei astfel de fraude nu ar trebui să includă TVA-ul astfel eludat. Prin urmare, în acest caz, dacă se știe că valoarea bunului/serviciului care face obiectul unei fraude în materie de TVA cu complicitate inclusă în prețul de achiziție este de 30 (și este cunoscut faptul că TVA-ul aferent eludat nu este inclus în totalul de 150), valoarea TVA-ului inclusă în prețul de achiziție ar fi calculată după cum urmează:  $(150 - 30)/1,2 \times 0,2 = 20$ . Valoarea netă a operațiunilor „regulate” și a operațiunilor care fac obiectul unei fraude în materie de TVA fără complicitate, pentru care TVA-ul a fost inclus în prețul de achiziție ar fi de 100, TVA-ul aferent inclus în prețul de achiziție ar fi de 20, valoarea operațiunilor care fac obiectul unei fraude în materie de TVA cu complicitate ar fi de 30, iar TVA-ul aferent inclus în prețul de achiziție ar fi 0. Valoarea TVA-ului eludat cu complicitate ar fi de  $30 \times 0,2 = 6$ . Valoarea finală a încasărilor teoretice de TVA ar fi de  $20 + 6 = 26$ .

Având în vedere nivelul de detaliere necesar pentru calcularea încasărilor teoretice de TVA, acest calcul ar trebui să se bazeze pe datele cu nivelul cel mai fin de agregare disponibile în conturile naționale, defalcate pe produse. Tabelele resurselor și utilizărilor (SUT) oferă un cadru adecvat pentru un astfel de calcul. Cu toate acestea, nici măcar cele mai detaliate date SUT nu vor furniza defalcarea care ar corespunde pe deplin cu detaliile privind aplicarea TVA pentru produse, activități sau sectoare individuale. Prin urmare, în mod inevitabil, trebuie analizate informații suplimentare din alte surse pentru a reflecta cu acuratețe legislația în vigoare în materie de TVA. Aceste surse includ evidențe fiscale și/sau administrative detaliate sau anchete statistice. În anumite cazuri, pentru a determina defalcările necesare, trebuie să se recurgă la studii punctuale, modele de ponderare diferite, estimări sau ipoteze ale experților.

### **Calcularea diferenței dintre încasărilor teoretice de TVA și încasărilor de TVA efectiv realizate și analiza acestora**

Diferența dintre încasărilor teoretice de TVA (calculate ținând cont de întreaga legislație în vigoare și de toate normele în vigoare) și încasărilor efective de TVA cuprinde două componente:

1. sustragerea de la plata TVA-ului cu complicitatea cumpărătorului (cu complicitate) (cazuri în care cumpărătorul nu plătește TVA vânzătorului, ceea ce înseamnă că TVA-ul nu a fost facturat);
2. sustragerea de la plata TVA-ului fără complicitatea cumpărătorului (fără complicitate) (cazuri în care cumpărătorul plătește TVA vânzătorului, însă acesta din urmă nu remite TVA-ul autorităților fiscale, inclusiv în cazurile de insolvență a vânzătorului, ceea ce înseamnă că TVA-ul a fost facturat și, prin urmare, ar trebui luate în considerare și cazurile de fraudă în materie de TVA cu firme „fantomă”).

În consecință, valoarea TVA-ului necolectat (din cauza evaziunii „fără complicitate” și, dacă este cazul, din cauză de insolvență) se obține prin deducerea TVA-ului eludat „cu complicitate” din diferența dintre încasărilor teoretice de TVA și încasărilor efective de TVA.

TVA-ul necolectat = încasările teoretice de TVA *minus* încasările efective de TVA *minus* încasări lipsă (din cauza evaziunii „cu complicitate”).

Încasările efective de TVA sunt sumele efectiv colectate de către autoritățile fiscale pentru perioada luată în considerare la calcularea încasărilor teoretice de TVA. Încasările efective de TVA sunt înregistrate ca taxe la rubrica D.211, astfel cum se prevede la punctele 4.27-4.28 din SEC 2010. Aceste taxe trebuie înregistrate la rubrica D.211 pe bază de angajament, în conformitate cu punctul 4.26 din SEC 2010. Încasările efective de TVA pot proveni din sumele evidențiate prin evaluări și declarații, ajustate printr-un coeficient care să reflecte sumele evaluate și declarate care nu au fost colectate niciodată (opțiunea 1a), din evaluări și declarații care utilizează un transfer de capital (D.995) pentru sumele care nu au fost colectate niciodată (opțiunea 1b) sau din încasările ajustate în timp (opțiunea 2).

Este posibil ca legislația în vigoare să permită anularea de către administrațiile fiscale a anumitor creanțe de TVA în cazuri de insolvență. În astfel de cazuri, cuantumul TVA-ului necolectat din cauză de insolvență ar fi incluse la rubrica D.211, dacă sumele de la rubrica D.211 provin din evaluări și declarații cu transfer de capital de la rubrica D.995 care reflectă anulările (opțiunea 1b) și nu ar fi incluse la rubrica D.211 în cazul în care se utilizează încasări ajustate în timp sau evaluări și declarații cu un coeficient pentru sumele D.211 (opțiunea 1a și opțiunea 2).

Valoarea TVA-ului eludat „cu complicitate” poate fi calculată, prin convenție, ținând seama de activitățile care au făcut obiectul unei ajustări pentru munca nedeclarată.

Prin utilizarea acestei metode, prin aplicarea ajustării pentru munca nedeclarată asupra producției ramurilor de activitate economică și prin înmulțirea sumelor aferente vânzărilor nedeclarate cu ratele TVA corespunzătoare, se poate estima valoarea încasărilor de TVA „lipsă” de care autoritățile fiscale au fost private din cauza unei evaziuni de la plata TVA „cu complicitate”.

De exemplu: dacă, în urma unei ajustări pentru munca nedeclarată, estimarea valorii fără TVA a consumului gospodăriei cu un anumit produs a crescut cu 15 % și dacă rata TVA care se aplică la achiziționarea produsului respectiv este de 20 %, suma pe care trebuie să o recupereze administrația fiscală se calculează după cum urmează:

Încasări de TVA lipsă din cauza unei evaziuni „cu complicitate” = valoarea vânzărilor produsului înainte de ajustare × 15 % × 20 %.

Alte abordări posibile ale distincției dintre fraudă în materie de TVA cu și fără complicitate includ, de exemplu, utilizarea datelor fiscale sau a ipotezele experților cu privire la activitățile implicate în diferitele tipuri de fraudă.

### Înregistrarea în conturile naționale a TVA-ului necolectat

Presupunând că nici operațiunile care nu sunt raportate autorităților fiscale nu sunt raportate autorităților statistice și cu excepția cazului în care valorile TVA-ului necolectat (din cauza unui evaziunii fără complicitate și din cauză de insolvență) sunt deja incluse implicit în conturi, ar trebui efectuate următoarele ajustări ale operațiunilor din conturile naționale, după caz, pentru a contabiliza TVA-ul necolectat calculat conform metodei descrise mai sus (sau conform unei metode echivalente):

1. în ceea ce privește producția: valoarea TVA-ului necolectat trebuie inclusă în valoarea adăugată a vânzătorului;
2. în ceea ce privește veniturile: valoarea TVA-ului necolectat trebuie inclusă în excedentul de exploatare al vânzătorului;
3. în ceea ce privește cheltuielile: valoarea TVA-ului necolectat trebuie inclusă în prețul de achiziție al bunului sau serviciului. Astfel, valoarea TVA-ului necolectat ar trebui inclusă în consumul final al gospodăriilor populației și în formarea brută de capital fix. În funcție de sursele și metodele utilizate pentru estimarea categoriilor de cheltuieli, sumele respective pot fi deja incluse în datele-sursă (de exemplu, în cazul în care se utilizează o anchetă privind bugetul gospodăriilor populației) sau ar trebui adăugate în mod explicit (de exemplu, în cazul în care se utilizează metode indirecte, cum ar fi metoda fluxului de mărfuri sau metoda cantității × preț).

TVA-ul eludat prin fraudă cu complicitate nu se înregistrează în conturi, deoarece nu este plătit de cumpărător. TVA-ul plătit de cumpărător, dar necolectat din cauza unei evaziuni fără complicitate și/sau din cauză de insolvență, se înregistrează în categoriile indicate la punctele 1-3 de mai sus.

---