Journal officiel
de l'Union européenne

FR
Série L

2023/2493

16.11.2023

RÈGLEMENT D'EXÉCUTION (UE) 2023/2493 DE LA COMMISSION

du 15 novembre 2023

relatif au traitement, dans les comptes nationaux, de la TVA non perçue imputable à la fraude à la TVA et à l'insolvabilité (écart entre les recettes théoriques de la TVA et les recettes de TVA effectivement perçues) aux fins de l'application du règlement (UE) 2019/516 du Parlement européen et du Conseil relatif à l'harmonisation du revenu national brut aux prix du marché

(Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE)

LA COMMISSION EUROPÉENNE,

vu le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne,

vu le règlement (UE) 2019/516 du Parlement européen et du Conseil du 19 mars 2019 relatif à l'harmonisation du revenu national brut aux prix du marché, et abrogeant la directive 89/130/CEE, Euratom du Conseil et le règlement (CE, Euratom) n° 1287/2003 du Conseil (règlement RNB) ([1]), et notamment son article 5, paragraphe 3,

considérant ce qui suit:

(1) Le traitement de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) non perçue figure sur la liste, dressée par le règlement délégué (UE) 2020/2147 de la Commission ([2]), des points à aborder dans le cadre de chaque cycle de vérification afin d'assurer la fiabilité, l'exhaustivité et la comparabilité des données sur le revenu national brut (RNB) aux prix du marché.

(2) Aux fins de la fiabilité, de l'exhaustivité et de la comparabilité des données RNB, il convient de clarifier le traitement, dans les comptes nationaux, de la TVA non perçue imputable à la fraude à la TVA et à l'insolvabilité.

(3) Ce traitement peut nécessiter un ajustement portant sur la partie de l'écart entre les recettes théoriques de la TVA et les recettes de TVA effectivement perçues, qui est imputable à la fraude n'impliquant pas la complicité des acheteurs (ci-après «sans complicité») et à la TVA non perçue pour cause d'insolvabilité.

(4) Les agrégats RNB et leurs composantes devraient être comparables d'un État membre à l'autre et conformes aux définitions et règles comptables pertinentes du système européen de comptes 2010 (SEC 2010), établies à l'annexe A du règlement (UE) n° 549/2013 du Parlement européen et du Conseil ([3]).

(5) Le traitement prévu dans la décision 98/527/CE, Euratom de la Commission ([4]) devrait être remplacé au moyen du présent règlement d'exécution, compte tenu des résultats des travaux consacrés à ce point dans le cadre de la vérification des données RNB.

(6) Il convient par conséquent d'abroger la décision 98/527/CE, Euratom.

(7) Les mesures prévues dans le présent règlement d'exécution sont conformes à l'avis du comité du système statistique européen visé à l'article 8 du règlement (UE) 2019/516,

([1]) JO L 91 du 29.3.2019, p. 19.
([2]) Règlement délégué (UE) 2020/2147 de la Commission du 8 octobre 2020 complétant le règlement (UE) 2019/516 du Parlement européen et du Conseil en dressant la liste des points à aborder dans le cadre de chaque cycle de vérification (JO L 428 du 18.12.2020, p. 9).
([3]) Règlement (UE) n° 549/2013 du Parlement européen et du Conseil du 21 mai 2013 relatif au système européen des comptes nationaux et régionaux dans l'Union européenne (JO L 174 du 26.6.2013, p. 1).
([4]) Décision 98/527/CE de la Commission, Euratom du 24 juillet 1998 relative au traitement de la fraude à la TVA (écarts entre les recettes théoriques de la TVA et les recettes de TVA effectivement perçues) dans les comptes nationaux (JO L 234 du 21.8.1998, p. 39).

A ADOPTÉ LE PRÉSENT RÈGLEMENT:

Article premier

1. Les États membres calculent le montant de la TVA non perçue en appliquant les méthodes décrites à l'annexe du présent règlement d'exécution. Le montant de la TVA non perçue comprend notamment la TVA non perçue imputable à la fraude «sans complicité» et, le cas échéant, la TVA non perçue imputable à l'insolvabilité.

2. Aux fins du calcul visé au paragraphe 1, les États membres déterminent les recettes théoriques de la TVA et les recettes de TVA effectivement perçues, et calculent l'écart entre ces deux montants en appliquant la formule générale suivante:

TVA non perçue = recettes théoriques de la TVA *moins* recettes de TVA effectivement perçues *moins* recettes manquantes (imputables à la fraude «avec complicité»)

3. Les recettes de TVA effectivement perçues sont enregistrées en tant qu'impôts sous la rubrique D.211, conformément au SEC 2010, points 4.26 à 4.28. Selon la source utilisée pour dériver les recettes de TVA effectivement perçues (montants matérialisés par les rôles et déclarations ou encaissements), trois options sont possibles pour estimer la TVA non perçue dans le cadre de la formule générale précitée, à savoir:

a) Option 1a [sur la base du SEC 2010, point 4.27 a) — D.211 dérivés des rôles et déclarations, ajustés à l'aide d'un coefficient permettant de tenir compte des montants portés au rôle et déclarés mais jamais perçus]:

   TVA non perçue (imputable à la fraude sans complicité et à l'insolvabilité) = recettes théoriques de la TVA *moins* recettes de TVA effectivement perçues matérialisées par les rôles et déclarations, ajustées à l'aide d'un coefficient *moins* recettes manquantes (imputables à la fraude «avec complicité»);

b) Option 1b [sur la base du SEC 2010, point 4.27 a) — D.211 dérivés des rôles et déclarations; enregistrement d'un transfert en capital (D.995) vers les secteurs concernés, reflétant les montants portés au rôle et déclarés mais jamais perçus]:

   TVA non perçue (imputable à la fraude sans complicité) = recettes théoriques de la TVA *moins* recettes de TVA effectivement perçues matérialisées par les rôles et déclarations *moins* recettes manquantes (imputables à la fraude «avec complicité»);

c) Option 2 [sur la base du SEC 2010, point 4.27 b) — D.211 dérivés des encaissements ajustés dans le temps]:

   TVA non perçue (imputable à la fraude sans complicité et à l'insolvabilité) = recettes théoriques de la TVA *moins* recettes de TVA effectivement perçues sur la base des encaissements ajustés dans le temps *moins* recettes manquantes (imputables à la fraude «avec complicité»).

4. Les États membres ajustent, si nécessaire, les estimations de la valeur ajoutée et de l'excédent d'exploitation incluses dans leurs estimations du revenu national brut aux prix du marché et du produit intérieur brut aux prix du marché conformément au règlement (UE) 2019/516, en y ajoutant le montant de la TVA non perçue, calculé à l'aide de la formule indiquée au paragraphe 2. Cet ajustement au sein de la valeur ajoutée (et, partant, de l'excédent d'exploitation) est effectué au moyen d'un ajustement de la production et/ou de la consommation intermédiaire.

Article 2

Aux fins de l'ajustement décrit à l'article 1er, les États membres peuvent appliquer une méthode équivalente à celle prévue audit article, dont les résultats sont comparables.

Article 3

Les États membres incluent dans leur inventaire des sources et méthodes utilisées pour produire les agrégats RNB et leurs composantes conformément au SEC 2010 (ci-après l'«inventaire RNB») une description des sources et des méthodes appliquées, et chiffrent les ajustements effectués.

Article 4

Si un État membre peut démontrer à la Commission qu'un traitement équivalent de la TVA non perçue est déjà implicitement prévu dans ses comptes, l'article 1er ne lui est pas applicable. Tout État membre souhaitant démontrer qu'un traitement équivalent de la TVA non perçue est déjà implicitement prévu dans ses comptes en fournit la description dans l'inventaire RNB.

Article 5

Qu'ils utilisent la méthode décrite à l'article 1er ou celle visée à l'article 2 ou qu'ils aient opté pour un traitement équivalent donnant lieu à une inclusion implicite de la TVA non perçue dans leurs comptes conformément à l'article 4, les États membres procèdent, au moins tous les cinq ans, à une comparaison entre les recettes théoriques de la TVA et les recettes de TVA effectivement perçues, analysent l'écart observé et incluent les résultats de cette analyse dans l'inventaire RNB, en commençant par l'inventaire RNB dans le cadre du cycle de vérification 2025-2029.

Article 6

La décision 98/527/CE, Euratom est abrogée.

Article 7

Le présent règlement entre en vigueur le vingtième jour suivant celui de sa publication au *Journal officiel de l'Union européenne*.

Le présent règlement est obligatoire dans tous ses éléments et directement applicable dans tout État membre.

Fait à Bruxelles, le 15 novembre 2023.

Par la Commission
La présidente
Ursula VON DER LEYEN

ANNEXE

Le montant de la TVA non perçue [imputable à la fraude n'impliquant pas la complicité des acheteurs (ci-après «sans complicité») et, le cas échéant, à l'insolvabilité] est calculé à l'aide des deux variables suivantes:

1) le montant des recettes théoriques de la TVA;

2) l'écart entre les recettes théoriques de la TVA et les recettes de TVA effectivement perçues.

Calcul des recettes théoriques de la TVA

Les recettes théoriques de la TVA sont les montants de TVA qui seraient perçus si toutes les unités assujetties à la TVA s'en étaient acquittées conformément à la législation en vigueur.

La TVA théorique n'est ni un concept ni un agrégat du SEC 2010. Elle peut être estimée selon un modèle de calcul ad hoc, qui consiste à isoler la TVA non déductible implicitement incluse dans le volet «dépenses» des comptes (c'est-à-dire incluse mais non déclarée dans les dépenses évaluées aux prix d'acquisition).

En particulier, pour calculer les recettes théoriques de la TVA, il convient dans un premier temps de mettre l'assiette TVA en conformité avec la législation en vigueur, autrement dit, de recenser toutes les opérations grevées d'une TVA non déductible. Ce calcul est réalisé à l'aide des données de comptabilité nationale au niveau le plus fin disponible. Le calcul de l'assiette TVA est effectué en prenant en compte toute la législation et tous les règlements en vigueur en matière de TVA.

Dans un second temps, il convient d'appliquer à chaque opération incluse dans l'assiette TVA définie à l'alinéa précédent le taux de TVA qui lui est propre. Les taux de TVA appliqués doivent être ceux qui étaient en vigueur pendant l'année pour laquelle l'assiette TVA a été calculée (en tenant dûment compte de tout changement intervenu dans l'année). Le calcul des recettes théoriques de la TVA est effectué en prenant en compte toute la législation et tous les règlements en vigueur en matière de TVA.

Le recensement de toutes les opérations de l'économie où la TVA non déductible devrait être facturée nécessite une analyse très détaillée des dépenses (consommation finale, consommation intermédiaire, formation brute de capital fixe) afin d'isoler les opérations qui sont imposables et les acheteurs qui ne peuvent pas déduire la TVA (ce qui dépend d'une combinaison de facteurs comme le secteur institutionnel, l'activité économique et la taille). Les catégories d'opérations ci-après (pour la partie soumise à une TVA non déductible) devraient être prises en compte dans le calcul de la TVA théorique:

— dépenses de consommation finale des ménages (concept intérieur, c'est-à-dire dépenses sur le territoire national),

— consommation intermédiaire du secteur S.13 (après application du prorata de non-déductibilité pour le secteur),

— consommation intermédiaire du secteur S.15 (après application du prorata de non-déductibilité pour le secteur),

— consommation intermédiaire des secteurs S.11, S.12 et S.14 (après application du prorata de non-déductibilité pour chaque activité),

— transferts sociaux en nature achetés par le secteur S.13,

— transferts sociaux en nature achetés par le secteur S.15,

— formation brute de capital fixe du secteur S.13 (après application du prorata de non-déductibilité pour le secteur),

— formation brute de capital fixe du secteur S.15 (après application du prorata de non-déductibilité pour le secteur),

— formation brute de capital fixe des secteurs S.11, S.12 et S.14 (après application du prorata de non-déductibilité pour chaque activité), et

— acquisitions moins cessions d'objets de valeur.

Pour certains types d'opérations, il est nécessaire d'appliquer un «prorata de non-déductibilité» afin de tenir compte du fait que seules certaines parties des dépenses concernées d'un secteur institutionnel donné ou d'une branche d'activité donnée sont soumises à la TVA non déductible. Dans ces cas, il convient d'appliquer ledit prorata de non-déductibilité sur la base de la part des opérations en aval exonérées dans le total des opérations en aval du secteur/de l'activité en question.

En outre, les dépenses relatives à certains produits auxquels s'appliquent des limitations nationales du droit à déduction de la TVA en amont (par exemple, voitures de société et dépenses afférentes, «frais de représentation», etc.) devraient être prises en considération dans leur ensemble, indépendamment du prorata de non-déductibilité pour les activités ou secteurs (selon le cas).

Le modèle devrait, dans la mesure du possible, tenir compte de certaines autres particularités, notamment:

— l'existence de régimes spéciaux de TVA pour les petites entreprises en dessous d'un certain seuil d'enregistrement,

— l'existence d'autres régimes spéciaux de TVA: les agriculteurs forfaitaires, le régime de la marge bénéficiaire pour les voyagistes, etc.,

— l'exclusion correcte de la consommation de biens produits pour compte propre,

— l'exclusion correcte des achats hors taxes dans les boutiques hors taxes,

— l'inclusion d'opérations qui ne figurent pas dans le compte des biens et des services, mais qui peuvent être grevées d'une TVA non déductible, par exemple les achats de terrains à bâtir.

Pour chacune des opérations susmentionnées incluses dans l'assiette TVA, la taxe est estimée en appliquant le taux de TVA approprié: par exemple, pour une opération évaluée à 150 au prix d'acquisition avec un taux de 20 %, la TVA implicite serait estimée comme suit: $150/1{,}2 \times 0{,}2 = 25$.

Ce calcul peut nécessiter des ajustements si l'opération en question fait l'objet d'une fraude à la TVA avec complicité de l'acheteur, étant donné que, dans les comptes nationaux, le prix d'acquisition des opérations faisant l'objet d'une telle fraude ne devrait pas inclure la TVA ainsi éludée. Dès lors, s'il est établi, dans ce cas de figure, que la valeur du bien ou du service faisant l'objet d'une fraude à la TVA avec complicité intégrée dans le prix d'acquisition est 30 (et qu'il est établi que la TVA éludée correspondante n'est pas comprise dans le total de 150), la valeur de la TVA intégrée dans le prix d'acquisition serait calculée comme suit: $(150 - 30)/1{,}2 \times 0{,}2 = 20$. La valeur nette des opérations «régulières» et des opérations faisant l'objet d'une fraude à la TVA sans complicité et pour lesquelles la TVA a été intégrée dans le prix d'acquisition s'élèverait à 100, la TVA correspondante incluse dans le prix d'acquisition à 20, la valeur des opérations faisant l'objet d'une fraude à la TVA avec complicité à 30 et la TVA avec complicité incluse dans le prix d'acquisition à 0. La TVA ayant fait l'objet d'une fraude avec complicité s'élèverait à $30 \times 0{,}2 = 6$. Le montant final de la TVA théorique s'élèverait à $20 + 6 = 26$.

Compte tenu du niveau de détail requis pour calculer la TVA théorique, il convient de s'appuyer sur les données de comptabilité nationale les plus désagrégées disponibles, par produit. Les tableaux des ressources et des emplois (SUT) sont une base adéquate pour ce calcul. Cependant, même les données SUT les plus détaillées ne fourniront pas une ventilation susceptible de correspondre entièrement aux détails de l'imposition de la TVA pour chaque produit, activité ou secteur. Dès lors, il importe nécessairement de rechercher des informations supplémentaires auprès d'autres sources afin de tenir rigoureusement compte de la législation en vigueur en matière de TVA. Ces sources comprennent notamment des dossiers fiscaux et/ou administratifs détaillés ou des enquêtes statistiques. Dans certains cas, il convient de recourir à des études ponctuelles, à des schémas de pondération différents ainsi qu'à des estimations ou hypothèses d'experts pour établir les ventilations nécessaires.

Calcul de l'écart entre les recettes théoriques de la TVA et les recettes de TVA effectivement perçues et analyse

L'écart entre les recettes théoriques de la TVA et les recettes de TVA effectivement perçues (calculé en prenant en compte l'ensemble de la législation et des règlements en vigueur) peut être imputé à deux causes:

1) la fraude à la TVA avec complicité des acheteurs (les cas où l'acheteur ne paie pas de TVA au vendeur, ce qui signifie que la TVA n'a pas été facturée);

2) la fraude à la TVA sans complicité des acheteurs (les cas où la TVA est payée par l'acheteur au vendeur, mais ce dernier ne la reverse pas à l'administration fiscale, y compris les cas d'insolvabilité du vendeur, ce qui signifie que la TVA a été facturée et que, partant, les cas de fraude à la TVA liée aux opérateurs défaillants doivent également être pris en considération ici).

En conséquence, le montant de la TVA non perçue (imputable à la fraude «sans complicité» et, le cas échéant, à l'insolvabilité) est obtenu en déduisant la TVA ayant fait l'objet d'une fraude «avec complicité» de l'écart entre les recettes théoriques de la TVA et les recettes de TVA effectivement perçues.

TVA non perçue = recettes théoriques de la TVA *moins* recettes de TVA effectivement perçues *moins* recettes manquantes (imputables à la fraude «avec complicité»)

Les recettes de TVA effectivement perçues sont les montants effectivement encaissés par l'administration fiscale pour l'exercice auquel se rapporte le calcul des recettes théoriques de la TVA. Les recettes de TVA effectivement perçues sont enregistrées en tant qu'impôts dans la rubrique D.211, conformément au SEC 2010, points 4.27 et 4.28. Ces impôts D.211 doivent être enregistrés en comptabilité d'exercice, conformément au SEC 2010, point 4.26. Les recettes de TVA effectivement perçues peuvent être dérivées des montants matérialisés par les rôles et déclarations, ajustés à l'aide d'un coefficient permettant de tenir compte des montants portés au rôle et déclarés mais jamais perçus (option 1a), des rôles et déclarations avec un transfert en capital (D.995) pour les montants jamais perçus (option 1b) ou des encaissements ajustés dans le temps (option 2).

Il est possible que la législation en vigueur autorise l'administration fiscale à annuler certaines créances de TVA en cas d'insolvabilité. Dans de tels cas, les montants de TVA non perçue pour cause d'insolvabilité seraient inclus dans D.211, si l'on dérive D.211 des rôles et déclarations avec un transfert en capital D.995 reflétant les annulations (option 1b), mais ne seraient pas inclus dans D.211 si l'on utilise les encaissements ajustés dans le temps ou les montants matérialisés par les rôles et déclarations ajustés à l'aide d'un coefficient pour D.211 (option 1a et option 2).

Le montant de la TVA faisant l'objet d'une fraude «avec complicité» peut être calculé, par convention, en tenant compte des activités pour lesquelles une correction pour travail non déclaré a été effectuée.

Cette méthode permet, en s'appuyant sur la correction pour travail non déclaré appliquée à la production des branches d'activité et en multipliant les montants correspondants des ventes non déclarées par les taux de TVA appropriés, d'estimer le manque à gagner pour l'administration fiscale (recettes de TVA «manquantes») imputable à la fraude à la TVA «avec complicité».

À titre d'exemple: si, à la suite d'une correction pour travail non déclaré, l'estimation de la consommation des ménages pour un produit donné, hors TVA, est augmentée de 15 % et si le taux de TVA applicable aux achats de ce produit est de 20 %, le manque à gagner pour l'administration fiscale peut être calculé comme suit:

recettes de TVA manquantes imputables à la fraude «avec complicité» = valeur des ventes du produit avant correction × 15 % × 20 %.

Pour distinguer la fraude à la TVA avec complicité de la fraude à la TVA sans complicité, d'autres approches sont possibles: notamment, le recours à des données fiscales ou à des hypothèses d'experts sur les activités concernées par les différents types de fraude.

Enregistrement de la TVA non perçue dans les comptes nationaux

En partant du principe que les opérations qui ne sont pas déclarées aux autorités fiscales ne le sont pas non plus aux autorités statistiques, et à moins que les montants de la TVA non perçue (imputable à la fraude sans complicité et à l'insolvabilité) ne soient déjà implicitement inclus dans les comptes, il convient d'opérer, le cas échéant, les ajustements suivants sur les opérations des comptes nationaux pour tenir compte de la TVA non perçue calculée selon la méthode décrite ci-dessus (ou selon une méthode équivalente):

1) optique de la production: le montant de la TVA non perçue doit être inclus dans la valeur ajoutée du vendeur;

2) optique des revenus: le montant de la TVA non perçue doit être inclus dans l'excédent d'exploitation du vendeur;

3) optique des dépenses: le montant de la TVA non perçue doit être inclus dans le prix d'acquisition du bien ou du service. Par conséquent, le montant de la TVA non perçue devrait être inclus dans la consommation finale des ménages et dans la formation brute de capital fixe. En fonction des sources et des méthodes utilisées pour estimer les catégories de dépenses, les montants correspondants peuvent déjà être inclus dans les données sources (par exemple, si une enquête sur le budget des ménages est utilisée) ou devraient être explicitement ajoutés (par exemple, si l'on recourt à des méthodes indirectes telles que la méthode de flux de produits ou les méthodes quantité-prix).

La TVA ayant fait l'objet d'une fraude avec complicité ne doit pas être enregistrée dans les comptes car elle n'a pas été acquittée par l'acheteur. La TVA payée par l'acheteur mais non perçue en raison d'une fraude sans complicité et/ou en cas d'insolvabilité doit être enregistrée dans les catégories correspondantes indiquées aux points 1 à 3 ci-dessus.