2023/2493

16.11.2023

REGULAMENTO DE EXECUÇÃO (UE) 2023/2493 DA COMISSÃO

de 15 de novembro de 2023

relativo ao tratamento, para efeitos das contas nacionais, do IVA não cobrado devido à fraude ao IVA e a insolvência (diferenças entre as receitas teóricas de IVA e as receitas de IVA efetivamente cobradas) para efeitos da aplicação do Regulamento (UE) 2019/516 do Parlamento Europeu e do Conselho relativo à harmonização do Rendimento Nacional Bruto a preços de mercado

(Texto relevante para efeitos do EEE)

A COMISSÃO EUROPEIA,

Tendo em conta o Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia,

Tendo em conta o Regulamento (UE) 2019/516 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de março de 2019, relativo à harmonização do Rendimento Nacional Bruto a preços de mercado, que revoga a Diretiva 89/130/CEE, Euratom do Conselho e o Regulamento (CE, Euratom) n.º 1287/2003 do Conselho («Regulamento RNB») ([1]), nomeadamente o artigo 5.º, n.º 3,

Considerando o seguinte:

(1) O tratamento do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) não cobrado é uma das questões incluídas no Regulamento Delegado (UE) 2020/2147 da Comissão ([2]), que define uma lista das questões a abordar em cada ciclo de verificação, a fim de assegurar a fiabilidade, a exaustividade e a comparabilidade dos dados do rendimento nacional bruto a preços de mercado («RNB»).

(2) Para que os dados sobre o RNB sejam fiáveis, exaustivos e comparáveis, é necessário clarificar o tratamento, nas contas nacionais, do IVA não cobrado devido à fraude ao IVA e devido a insolvência.

(3) Esse tratamento pode exigir um ajustamento relacionado com a componente da diferença entre as receitas teóricas de IVA e as receitas de IVA efetivamente cobradas, que é imputável a uma fraude sem a cumplicidade do comprador («sem cumplicidade») e o IVA não cobrado devido a insolvência.

(4) Os agregados do RNB e as suas componentes devem ser comparáveis entre os Estados-Membros e respeitar as definições e regras contabilísticas pertinentes do Sistema Europeu de Contas 2010 (SEC 2010), tal como estabelecido no anexo A do Regulamento (UE) n.º 549/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho ([3]).

(5) O tratamento previsto na Decisão 98/527/CE, Euratom da Comissão ([4]) deve ser substituído através do presente regulamento de execução, tendo em conta os resultados dos trabalhos realizados nesta matéria no âmbito da verificação do RNB.

(6) A Decisão 98/527/CE, Euratom deve, por conseguinte, ser revogada.

(7) As medidas previstas no presente regulamento de execução estão em conformidade com o parecer do Comité do Sistema Estatístico Europeu referido no artigo 8.º do Regulamento (UE) 2019/516,

([1]) JO L 91 de 29.3.2019, p. 19.
([2]) Regulamento Delegado (UE) 2020/2147 da Comissão, de 8 de outubro de 2020, que complementa o Regulamento (UE) 2019/516 do Parlamento Europeu e do Conselho, definindo a lista de questões a abordar em cada ciclo de verificação (JO L 428 de 18.12.2020, p. 9).
([3]) Regulamento (UE) n.º 549/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 21 de maio de 2013, relativo ao sistema europeu de contas nacionais e regionais na União Europeia (JO L 174 de 26.6.2013, p. 1).
([4]) Decisão 98/527/CE, Euratom da Comissão de 24 de Julho de 1998 relativa ao tratamento da fraude em matéria de IVA (diferenças entre as receitas teóricas de IVA e as receitas de IVA efetivamente cobradas) nas contas nacionais (JO L 234 de 21.8.1998, p. 39).

ADOTOU O PRESENTE REGULAMENTO:

Artigo 1.º

1. Os Estados-Membros calculam o valor do IVA não cobrado mediante a aplicação dos métodos previstos no anexo do presente regulamento de execução. O valor do IVA não cobrado inclui o IVA não cobrado devido a fraude «sem cumplicidade» e, se for caso disso, o IVA não cobrado devido a insolvência.

2. Para os fins do cálculo referido no n.º 1, os Estados-Membros determinam, nomeadamente, as receitas teóricas de IVA e as receitas de IVA efetivamente cobradas, e analisam a diferença entre estes dois montantes mediante a aplicação da seguinte fórmula geral:

IVA não cobrado = Receitas teóricas de IVA *menos* receitas de IVA efetivamente cobradas *menos* receitas em falta (devido a fraude «com cumplicidade»)

3. As receitas de IVA efetivamente cobradas são registadas como impostos D.211, conforme estabelecido nos pontos 4.26 a 4.28 do SEC 2010. Em função da fonte de que derivam as receitas de IVA efetivamente cobradas (montantes comprovados pelas liquidações e declarações ou pelas receitas de caixa), as três opções seguintes são possíveis para estimar o IVA não cobrado no âmbito da fórmula geral acima referida:

a) Opção 1a [com base no ponto 4.27 a) – D.211 do SEC 2010 derivadas das liquidações e declarações, ajustadas por um coeficiente que reflita os montantes liquidados e declarados nunca recebidos]

   IVA não cobrado (devido a fraude sem cumplicidade e devido a insolvência) = Receitas teóricas de IVA *menos* as receitas de IVA efetivamente cobradas comprovadas por liquidações e declarações ajustadas por um coeficiente *menos* as receitas em falta (devido a fraude «com cumplicidade»)

b) Opção 1b [com base no ponto 4.27 a) – D.211 do SEC 2010 derivadas das liquidações e declarações; registo de uma transferência de capital D.995 para os setores em questão, refletindo os montantes liquidados e declarados nunca recebidos]

   IVA não cobrado (devido a fraude sem cumplicidade) = Receitas teóricas de IVA *menos* as receitas de IVA efetivamente cobradas comprovadas por liquidações e declarações *menos* as receitas em falta (devido a fraude «com cumplicidade»)

c) Opção 2 [com base no ponto 4.27 b) – D.211 do SEC 2010 derivadas das receitas de caixa com um ajustamento temporal;

   IVA não cobrado (devido a fraude sem cumplicidade e devido a insolvência) = Receitas teóricas de IVA *menos* as receitas de IVA efetivamente cobradas baseadas nas receitas de caixa com um ajustamento temporal *menos* as receitas em falta (devido a fraude «com cumplicidade»)

4. Os Estados-Membros ajustam, se necessário, as estimativas do valor acrescentado e do excedente de exploração incluídas nas suas estimativas do rendimento nacional bruto a preços de mercado e do produto interno bruto a preços de mercado, efetuadas em conformidade com o Regulamento (UE) 2019/516, adicionando-lhes o valor do IVA não cobrado, calculado através da fórmula prevista no n.º 2. Este ajustamento dentro do valor acrescentado (e, consequentemente, do excedente de exploração) será efetuado ajustando a produção e/ou o consumo intermédio.

Artigo 2.º

A fim de efetuar o ajustamento mencionado no artigo 1.º, os Estados-Membros podem igualmente aplicar um método equivalente ao previsto no artigo 1.º e que produza resultados comparáveis.

Artigo 3.º

Os Estados-Membros incluem no respetivo inventário das fontes e dos métodos utilizados para produzir os agregados RNB e as suas componentes em conformidade com o SEC 2010 («Inventário RNB») uma descrição das fontes e dos métodos aplicados, e indicam o valor dos ajustamentos efetuados.

Artigo 4.º

Se um Estado-Membro puder demonstrar à Comissão que o tratamento equivalente do IVA não cobrado se encontra já implicitamente previsto nas suas contas, o artigo 1.º não se aplica a esse Estado-Membro. Qualquer Estado-Membro que pretenda demonstrar que o tratamento equivalente do IVA não cobrado se encontra já implicitamente previsto nas suas contas fornece a respetiva descrição no inventário RNB.

Artigo 5.º

Independentemente de um Estado-Membro utilizar o método descrito no artigo 1.º ou o método descrito no artigo 2.º ou proceder a um tratamento equivalente que garanta a inclusão implícita do IVA não cobrado nas suas contas, conforme previsto no artigo 4.º, cada Estado-Membro efetua, pelo menos de cinco em cinco anos, uma comparação entre as receitas teóricas de IVA e as receitas de IVA efetivamente cobradas, analisa a diferença e inclui os resultados dessa análise no inventário RNB, começando pelo inventário do RNB para o ciclo de verificação 2025-2029.

Artigo 6.º

É revogada a Decisão 98/527/CE, Euratom.

Artigo 7.º

O presente regulamento entra em vigor no vigésimo dia seguinte ao da sua publicação no *Jornal Oficial da União Europeia*.

O presente regulamento é obrigatório em todos os seus elementos e diretamente aplicável em todos os Estados-Membros.

Feito em Bruxelas, em 15 de novembro de 2023.

Pela Comissão
A Presidente
Ursula VON DER LEYEN

ANEXO

O valor do IVA não cobrado [devido a fraude sem a cumplicidade do comprador («sem cumplicidade») e, se for caso disso, devido a insolvência] é calculado utilizando as duas variáveis seguintes:

1) Valor das receitas teóricas de IVA.

2) Diferença entre as receitas teóricas de IVA e as receitas de IVA efetivamente cobradas.

Cálculo das receitas teóricas de IVA

As receitas teóricas de IVA são os montantes de IVA que seriam cobrados se todas as unidades passivas de IVA tivessem pago o imposto em conformidade com a legislação.

O IVA teórico não é nem um conceito, nem um agregado do SEC 2010. É possível estimar o IVA teórico num modelo de cálculo *ad hoc*, que isola o IVA não dedutível implicitamente incluído no lado das despesas das contas (ou seja, incluído, mas não divulgado nas despesas avaliadas a preços de aquisição).

Em especial, para calcular as receitas teóricas de IVA, é necessário, em primeiro lugar, reconstituir a matéria coletável à qual o IVA é aplicável de acordo com a legislação em vigor: Trata-se, por outras palavras, de identificar todas as operações sujeitas a IVA não dedutível. Este cálculo efetua-se utilizando os dados da contabilidade nacional ao nível mais desagregado e pormenorizado disponível. O cálculo da matéria coletável do IVA é efetuado tendo em conta toda a legislação e todos os regulamentos em vigor em matéria de IVA.

Em segundo lugar, é necessário aplicar a cada operação incluída na matéria coletável do IVA definida no número anterior a taxa de IVA adequada. As taxas de IVA aplicadas devem ser aquelas que estavam em vigor no ano utilizado para a avaliação da matéria coletável (tendo devidamente em conta quaisquer alterações ocorridas durante o ano). O cálculo das receitas teóricas de IVA é efetuado tendo em conta toda a legislação e todos os regulamentos em vigor em matéria de IVA.

A identificação de todas as operações da economia em que o IVA não dedutível deveria ser cobrado exige uma análise muito pormenorizada da despesa (consumo final, consumo intermédio, formação bruta de capital fixo) a fim de isolar as operações que são tributáveis e os adquirentes que não podem deduzir o IVA (o que, por sua vez, depende de uma combinação de fatores como o setor institucional, a atividade económica e a dimensão). As categorias de operações seguintes (para a parte sujeita a IVA não dedutível) deveriam ser tidas em conta no cálculo do IVA teórico:

— Despesa de consumo final das famílias (conceito nacional, ou seja, despesa no território nacional);

— Consumo intermédio do setor S.13 (após aplicação do *pro rata* de não dedutibilidade para o setor);

— Consumo intermédio do setor S.15 (após aplicação do *pro rata* de não dedutibilidade para o setor);

— Consumo intermédio dos setores S.11, S.12 e S.14 (após aplicação do *pro rata* de não dedutibilidade para cada atividade);

— Transferências sociais em espécie adquiridas pelo setor S.13;

— Transferências sociais em espécie adquiridas pelo setor S.15;

— Formação bruta de capital fixo do setor S.13 (após aplicação do *pro rata* de não dedutibilidade para o setor);

— Formação bruta de capital fixo do setor S.15 (após aplicação do *pro rata* de não dedutibilidade para o setor);

— Formação bruta de capital fixo dos setores S.11, S.12 e S.14 (após aplicação do *pro rata* de não dedutibilidade para cada atividade); e

— Aquisições líquidas de cessões de objetos de valor.

Para alguns tipos de operações, é necessário aplicar um «*pro rata* de não dedutibilidade» para ter em conta o facto de que apenas partes das despesas pertinentes do setor institucional ou da atividade em causa estão sujeitas a IVA não dedutível. Nestes casos, esse *pro rata* de não dedutibilidade tem de ser aplicado, com base na parte da produção isenta na produção total do setor/atividade em causa.

Além disso, as despesas relativas a alguns produtos sujeitas a restrições nacionais do direito à dedução do IVA pago a montante (por exemplo, veículos de empresa e despesas conexas, «custos de representação», etc.) deveriam ser tidas em consideração de forma generalizada, independentemente do *pro rata* de não dedutibilidade para as atividades ou os setores (consoante o caso).

O modelo deveria, na medida do possível, ter em conta outras particularidades, como, por exemplo:

— Existência de regimes especiais de IVA para as pequenas empresas abaixo de um determinado limiar de registo;

— Existência de outros regimes especiais de IVA: agricultores sujeitos ao regime forfetário, regime da margem de lucro para os operadores turísticos, etc.;

— Exclusão correta do consumo de bens produzidos por conta própria;

— Exclusão correta das aquisições isentas de impostos em lojas francas;

— Inclusão de operações que não estão incluídas na conta de bens e serviços, mas que podem estar sujeitas a IVA não dedutível, por exemplo, aquisições de terrenos para construção.

A estimativa do imposto em cada uma das operações acima referidas que constituem a matéria coletável do IVA é efetuada mediante a aplicação da taxa de IVA adequada: por exemplo, se uma operação for avaliada em 150 ao preço de aquisição e avaliada em 20 %, o IVA implícito subjacente à operação seria estimado em 150/1,2 × 0,2 = 25).

Este cálculo poderá ter de ser aperfeiçoado se a operação em questão for objeto de fraude ao IVA com a cumplicidade do cliente, dado que, nas contas nacionais, o preço de aquisição das operações objeto dessa fraude não deve incluir o IVA assim eludido. Por conseguinte, neste caso, se se souber que o valor do bem/serviço objeto de fraude ao IVA com cumplicidade incorporado no preço de aquisição é 30 (e se souber que o IVA eludido correspondente não está incluído no total de 150), o valor do IVA incorporado no preço de aquisição seria calculado do seguinte modo: (150-30)/1,2 × 0,2 = 20. O valor líquido das operações «regulares» e das operações objeto de fraude ao IVA sem cumplicidade, nas quais o IVA foi incluído no preço de aquisição, seria 100, o IVA correspondente incluído no preço do adquirente seria 20, o valor das operações objeto de fraude ao IVA com cumplicidade seria 30 e o IVA com cumplicidade incluído no preço do adquirente seria 0. O IVA eludido com cumplicidade ascenderia a 30 × 0,2 = 6. O valor final do IVA teórico ascenderia a 20 + 6 = 26.

Dado o nível de pormenor necessário para calcular o IVA teórico, este cálculo deveria basear-se nos dados das contas nacionais mais desagregados disponíveis, por produto. Os quadros de recursos e utilizações oferecem um enquadramento adequado para esse cálculo. No entanto, mesmo os dados mais pormenorizados dos quadros de recursos e utilizações não fornecerão a discriminação que corresponderia plenamente aos pormenores da tributação do IVA sobre os produtos, atividades ou setores individuais. Por conseguinte, é inevitável recorrer-se a informações suplementares provenientes de outras fontes, a fim de refletir com exatidão a legislação em vigor em matéria de IVA. Estas fontes incluem registos fiscais e/ou administrativos pormenorizados ou inquéritos estatísticos. Em certos casos, a fim de estabelecer as repartições necessárias, é necessário recorrer a estudos pontuais, padrões de ponderação diferentes, estimativas ou hipóteses de peritos.

Cálculo e análise da diferença entre as receitas teóricas de IVA e as receitas de IVA efetivamente cobradas

A diferença entre as receitas teóricas de IVA e as receitas de IVA efetivamente cobradas (calculada tendo em conta toda a legislação e todos os regulamentos em vigor) inclui duas componentes:

1) O IVA eludido com a cumplicidade do comprador (com cumplicidade) (o comprador não paga o IVA ao vendedor); o que significa que o IVA não foi faturado);

2) O IVA eludido sem a cumplicidade do comprador (sem cumplicidade) (o comprador paga o IVA ao vendedor, mas este não o transfere para a administração fiscal, incluindo os casos de insolvência do vendedor; o que significa que o IVA foi faturado e, por conseguinte, os casos de fraude ao IVA relativos ao operador fictício devem também ser considerados aqui).

Consequentemente, o valor do IVA não cobrado (devido a fraude «sem cumplicidade» e, se for caso disso, devido a insolvência) é obtido deduzindo o IVA eludido «com cumplicidade» da diferença entre as receitas teóricas de IVA e as receitas de IVA efetivamente cobradas.

IVA não cobrado = Receitas teóricas de IVA *menos* receitas de IVA efetivamente cobradas *menos* receitas em falta (devido a fraude «com cumplicidade»)

As receitas de IVA efetivamente cobradas são os montantes efetivamente cobrados pela administração fiscal durante o período a que se refere o cálculo das receitas teóricas de IVA. As receitas de IVA efetivamente cobradas são registadas como impostos D.211, conforme estabelecido nos pontos 4.27 e 4.28 do SEC 2010. Estes impostos D.211 devem registados na base da especialização económica, em conformidade com o ponto 4.26 do SEC 2010. As receitas de IVA efetivamente podem ser derivadas de montantes comprovados por liquidações e declarações ajustados por um coeficiente que reflita montantes liquidados e declarados nunca recebidos (opção 1a), de liquidações e declarações que utilizem uma transferência de capital (D.995) para montantes nunca recebidos (opção 1b) ou de receitas de caixa com um ajustamento temporal (opção 2).

Pode haver casos em que a legislação em vigor permita que a administração fiscal proceda à anulação de certos créditos de IVA em caso de insolvência. Nesses casos, os montantes de IVA não cobrado devido a insolvência seriam incluídos em D.211, se D.211 for derivado das liquidações e declarações com transferência de capital D.995 que reflita as anulações (opção 1b) e não seriam incluídos em D.211 em caso de utilização das receitas de caixa com um ajustamento temporal ou das liquidações e declarações com um coeficiente sobre D.211 (opção 1a e opção 2).

O valor do IVA objeto de fraude «com cumplicidade» pode ser calculado, por convenção, tendo em conta as atividades relativamente às quais tenha sido efetuada uma correção por trabalho não declarado.

Ao utilizar este método, a aplicação da correção por trabalho clandestino não declarado efetuada sobre a produção dos ramos de atividade e a multiplicação dos montantes correspondentes de vendas não declaradas pelas taxas de IVA adequadas permitem estimar qual a perda de receitas para a administração fiscal (receitas de IVA em falta) devido à fraude ao IVA «com cumplicidade».

A título de exemplo: se, na sequência de uma correção por trabalho não declarado, a estimativa do consumo das famílias de um determinado produto, sem IVA, for acrescida de 15 % e se a taxa de IVA aplicável às compras desse produto for fixada em 20 %, a perda de receitas para a administração fiscal será calculada do seguinte modo:

Receitas de IVA em falta devido a fraude «com cumplicidade» = valor das vendas do produto antes da correção ×15 %×20 %.

As outras abordagens possíveis para distinguir a fraude ao IVA com cumplicidade da fraude ao IVA sem cumplicidade incluem, por exemplo, a utilização de dados fiscais ou as hipóteses de peritos sobre quais as atividades envolvidas nos diferentes tipos de fraude.

Registo do IVA não cobrado nas contas nacionais

Partindo do princípio de que as operações que não são comunicadas às autoridades fiscais também não são comunicadas às autoridades estatísticas, e a menos que os valores do IVA não cobrado (devido a fraude sem cumplicidade e a insolvência) já estejam implicitamente incluídos nas contas, deve proceder-se aos seguintes ajustamentos nas contas nacionais, se for caso disso, para contabilizar o IVA não cobrado calculado de acordo com o método acima descrito (ou um método equivalente):

1) do lado da produção: o valor do IVA não cobrado deve ser incluído no valor acrescentado do vendedor.

2) do lado dos rendimentos: o valor do IVA não cobrado deve ser incluído no excedente de exploração do vendedor.

3) do lado das despesas: o valor do IVA não cobrado deve ser incluído no preço de aquisição do bem ou do produto. Assim, o valor do IVA não cobrado deve ser incluído no consumo final das famílias e na formação bruta de capital fixo. Em função das fontes e dos métodos utilizados para estimar as categorias de despesas, os montantes correspondentes já podem estar incluídos nos dados de base (por exemplo, se for utilizado um inquérito aos orçamentos familiares) ou teriam de ser explicitamente acrescentados (por exemplo, se forem utilizados métodos indiretos como um método do fluxo de mercadorias ou métodos de quantidade × preço).

O IVA objeto de fraude com cumplicidade não deve ser registado na contabilidade, uma vez que não é pago pelo comprador. O IVA pago pelo comprador, mas não cobrado devido a fraude sem cumplicidade e/ou a insolvência, deve ser registado nas categorias correspondentes indicadas nos pontos 1 a 3 *supra*.