



2023/2493

16.11.2023

REGLAMENTO DE EJECUCIÓN (UE) 2023/2493 DE LA COMISIÓN

de 15 de noviembre de 2023

relativo al tratamiento del IVA no recaudado debido al fraude al IVA o a insolvencias (diferencias entre los ingresos teóricos del IVA y los ingresos del IVA realmente recaudados) en las cuentas nacionales a efectos de la aplicación del Reglamento (UE) 2019/516 del Parlamento Europeo y del Consejo, sobre la armonización de la renta nacional bruta a precios de mercado

(Texto pertinente a efectos del EEE)

LA COMISIÓN EUROPEA,

Visto el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea,

Visto el Reglamento (UE) 2019/516 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de marzo de 2019, sobre la armonización de la renta nacional bruta a precios de mercado y por el que se derogan la Directiva 89/130/CEE, Euratom del Consejo y el Reglamento (CE, Euratom) n.º 1287/2003 del Consejo («Reglamento RNB») ⁽¹⁾, y en particular su artículo 5, apartado 3,

Considerando lo siguiente:

- (1) El tratamiento del impuesto sobre el valor añadido (IVA) no recaudado es uno de los temas incluidos en el Reglamento Delegado (UE) 2020/2147 de la Comisión ⁽²⁾, en el que se enumeran los temas que deben abordarse en cada ciclo de verificación para asegurar la fiabilidad, exhaustividad y comparabilidad de los datos de la renta nacional bruta (RNB) a precios de mercado.
- (2) Para que los datos sobre la RNB sean fiables, exhaustivos y comparables, debe aclararse el tratamiento del IVA no recaudado en las cuentas nacionales en los casos en los que haya habido fraude fiscal o insolvencias.
- (3) Este tratamiento puede requerir una corrección correspondiente al componente de la diferencia entre los ingresos teóricos del IVA y los ingresos del IVA realmente recaudados («los ingresos reales por el IVA») que sea atribuible al fraude fiscal sin la connivencia del comprador (fraude fiscal «sin complicidad») y al IVA no recaudado debido a una insolvencia.
- (4) Los agregados de la RNB y sus componentes deben ser comparables entre los Estados miembros y deben cumplir las definiciones y normas contables pertinentes del Sistema Europeo de Cuentas 2010 (SEC 2010), tal como se establece en el anexo A del Reglamento (UE) n.º 549/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo ⁽³⁾.
- (5) El tratamiento establecido en la Decisión 98/527/CE, Euratom de la Comisión ⁽⁴⁾ debe sustituirse por el tratamiento que recoge el presente Reglamento de Ejecución, teniendo en cuenta los resultados de los trabajos que se han realizado sobre esta materia en el marco de la verificación de la RNB.
- (6) Procede, por tanto, derogar la Directiva 98/527/CE, Euratom.
- (7) Las medidas previstas en el presente Reglamento de Ejecución se ajustan al dictamen del Comité del Sistema Estadístico Europeo al que se hace referencia en el artículo 8 del Reglamento (UE) 2019/516.

⁽¹⁾ DO L 91 de 29.3.2019, p. 19.

⁽²⁾ Reglamento Delegado (UE) 2020/2147 de la Comisión, de 8 de octubre de 2020, por el que se completa el Reglamento (UE) 2019/516 del Parlamento Europeo y del Consejo mediante la definición de la lista de temas que se deben abordar en cada ciclo de verificación (DO L 428 de 18.12.2020, p. 9).

⁽³⁾ Reglamento (UE) n.º 549/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de mayo de 2013, relativo al Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales de la Unión Europea (DO L 174 de 26.6.2013, p. 1).

⁽⁴⁾ Decisión 98/527/CE, Euratom de la Comisión, de 24 de julio de 1998, relativa al tratamiento del fraude al IVA (diferencias entre los ingresos teóricos del IVA y los ingresos del IVA realmente recaudados) en las cuentas nacionales (DO L 234 de 21.8.1998, p. 39).

HA ADOPTADO EL PRESENTE REGLAMENTO:

Artículo 1

1. Los Estados miembros calcularán el importe del IVA no recaudado con arreglo a los métodos que figuran en el anexo del presente Reglamento de Ejecución. El valor del IVA no recaudado incluye el IVA que no se haya percibido debido a un fraude fiscal «sin complicidad» y, en su caso, el IVA no recaudado por una insolvencia.
2. Para realizar el cálculo contemplado en el apartado 1, los Estados miembros determinarán los ingresos teóricos del IVA y los ingresos reales por el IVA y calcularán la diferencia entre estos dos importes aplicando la fórmula general siguiente:

IVA no recaudado = los ingresos teóricos del IVA *menos* los ingresos reales por el IVA *menos* los ingresos no percibidos (debido a un fraude fiscal «con complicidad»)

3. Los ingresos reales por el IVA se registran como impuestos de tipo D.211, según se establece en los apartados 4.26 a 4.28 del SEC 2010. En función de la fuente de la que se deriven los ingresos reales por el IVA (importes acreditados por liquidaciones y declaraciones o ingresos), es posible aplicar las tres opciones siguientes para estimar el IVA no recaudado dentro de la fórmula general anterior:
 - a) Opción 1.a [basada en el apartado 4.27, letra a), del SEC 2010]: los impuestos de tipo D.211 derivados de liquidaciones y declaraciones corregidas mediante un coeficiente que refleje los importes liquidados y declarados que no se recaudaron:
IVA no recaudado (debido a un fraude fiscal sin complicidad o a una insolvencia) = los ingresos teóricos del IVA *menos* los ingresos reales por el IVA acreditados por liquidaciones y declaraciones corregidas mediante un coeficiente *menos* los ingresos no percibidos (debido a un fraude fiscal «con complicidad»).
 - b) Opción 1b [basada en el apartado 4.27, letra a), del SEC 2010]: los impuestos de tipo D.211 derivados de liquidaciones y declaraciones; registro de una transferencia de capital (D.995) a los sectores correspondientes que refleje los importes liquidados y declarados que no se recaudaron):
IVA no recaudado (debido a un fraude fiscal sin complicidad) = los ingresos teóricos del IVA *menos* los ingresos reales por el IVA acreditados por liquidaciones y declaraciones *menos* los ingresos no percibidos (debido a un fraude fiscal «con complicidad»).
 - c) Opción 2 [basada en el apartado 4.27, letra b), del SEC 2010]: los impuestos de tipo D.211 derivados de los ingresos actualizados):
IVA no recaudado (debido a un fraude fiscal sin complicidad o a una insolvencia) = los ingresos teóricos del IVA *menos* los ingresos reales por el IVA basados en los ingresos actualizados *menos* los ingresos no percibidos (debido a un fraude fiscal «con complicidad»).
4. En caso necesario, los Estados miembros corregirán las estimaciones del valor añadido y del excedente de explotación que hayan incluido en sus estimaciones de la renta nacional bruta a precios de mercado y del producto interior bruto a precios de mercado realizadas de conformidad con el Reglamento (UE) 2019/516, añadiendo a este importe el valor del IVA no recaudado, que debe calcularse mediante la fórmula establecida en el apartado 2. Esta corrección dentro del valor añadido (y, por consiguiente, dentro del excedente de explotación) se efectuará adaptando la producción o el consumo intermedio.

Artículo 2

Para realizar la corrección descrita en el artículo 1, los Estados miembros podrán, asimismo, aplicar un método equivalente al establecido en el artículo 1 que proporcione resultados comparables.

Artículo 3

Los Estados miembros incluirán en sus inventarios respectivos sobre las fuentes y los métodos que hayan utilizado para elaborar los agregados de la RNB y sus componentes de conformidad con el SEC 2010 («el inventario de la RNB») una descripción de las fuentes y métodos que hayan aplicado, e indicarán el valor de las correcciones realizadas.

Artículo 4

El artículo 1 no se aplicará a los Estados miembros que puedan demostrar a la Comisión que ya está incluido implícitamente en sus cuentas nacionales un tratamiento equivalente del IVA no recaudado. Todo Estado miembro que desee demostrar que dispone en sus cuentas implícitamente de un tratamiento equivalente del IVA no recaudado facilitará la descripción correspondiente en el inventario de la RNB.

Artículo 5

Con independencia de que un Estado miembro utilice el método descrito en el artículo 1 o el método expuesto en el artículo 2, o bien aplique un tratamiento equivalente que garantice una inclusión implícita del IVA no recaudado en sus cuentas, tal como se establece en el artículo 4, todos los Estados miembros compararán, al menos cada cinco años, los ingresos teóricos del IVA y los ingresos reales por el IVA, analizarán las diferencias e incorporarán los resultados de este análisis al inventario de la RNB, empezando por el inventario de la RNB correspondiente al ciclo de verificación 2025-2029.

Artículo 6

Queda derogada la Decisión 98/527/CE, Euratom.

Artículo 7

El presente Reglamento entrará en vigor a los veinte días de su publicación en el *Diario Oficial de la Unión Europea*.

El presente Reglamento será obligatorio en todos sus elementos y directamente aplicable en cada Estado miembro.

Hecho en Bruselas, el 15 de noviembre de 2023.

Por la Comisión
La Presidenta
Ursula VON DER LEYEN

ANEXO

El valor del IVA no recaudado (debido al fraude fiscal sin la connivencia del comprador [fraude fiscal «sin complicidad»] y, en su caso, debido a una insolvencia) se calculará con las dos variables siguientes:

- 1) el cálculo de los ingresos teóricos del IVA;
- 2) la diferencia entre los ingresos teóricos del IVA y los ingresos del IVA que se hayan recaudado realmente («los ingresos reales por el IVA»).

Cálculo de los ingresos teóricos del IVA

Los ingresos teóricos del IVA son el importe del IVA que se recaudaría si todas las unidades sujetas al IVA hubieran pagado el impuesto, de conformidad con la legislación vigente.

El IVA teórico no es ni un concepto ni un agregado del SEC 2010. Es posible estimar el IVA teórico en un modelo de cálculo *ad hoc* que determine el IVA no deducible incluido implícitamente en el lado de los gastos de las cuentas (es decir, que esté incluido sin estar consignado en el gasto valorado a precios de adquisición).

Concretamente, para calcular los ingresos teóricos del IVA, es necesario, en primer lugar, armonizar la base tributaria a la que es aplicable el IVA con la legislación vigente. Dicho de otro modo, se trata de identificar todas las operaciones sometidas al IVA no deducible. Este cálculo se realiza utilizando los datos disponibles de la contabilidad nacional desagregados al nivel más detallado posible. El cálculo de la base tributaria se efectúa teniendo en cuenta toda la legislación y todos los reglamentos vigentes en materia de IVA.

En segundo lugar, es preciso aplicar a cada operación incluida en la base tributaria definida en el párrafo anterior el tipo de IVA que le corresponda. Los tipos de IVA aplicados deben ser los que estaban vigentes durante el año utilizado para el cálculo de la base tributaria (teniendo en cuenta debidamente cualquier cambio que haya tenido lugar durante el año). El cálculo de los ingresos teóricos del IVA se efectúa teniendo en cuenta toda la legislación y todos los reglamentos vigentes en materia de IVA.

Para identificar todas las operaciones en la economía a las que debe aplicarse un IVA no deducible debe analizarse el gasto de forma muy detallada (consumo final, consumo intermedio, formación bruta de capital fijo), a fin de determinar qué operaciones son impositivas y qué compradores no pueden deducir el IVA (lo cual depende, a su vez, de una combinación de factores como el sector institucional, la actividad económica y el tamaño). En el cálculo del IVA teórico deben tenerse en cuenta las categorías de operaciones siguientes (en relación con la parte sujeta al IVA no deducible):

- gasto en consumo final de los hogares (concepto nacional, es decir, gasto en el territorio nacional);
- consumo intermedio del sector S.13 (tras aplicar al sector la prorrata de no deducibilidad);
- consumo intermedio del sector S.15 (tras aplicar al sector la prorrata de no deducibilidad);
- consumo intermedio de los sectores S.11, S.12 y S.14 (tras aplicar a las actividades individuales la prorrata de no deducibilidad);
- transferencias sociales en especie adquiridas por el sector S.13;
- transferencias sociales en especie adquiridas por el sector S.15;
- formación bruta de capital fijo del sector S.13 (tras aplicar al sector la prorrata de no deducibilidad);
- formación bruta de capital fijo del sector S.15 (tras aplicar al sector la prorrata de no deducibilidad);
- formación bruta de capital fijo de los sectores S.11, S.12 y S.14 (tras aplicar a las actividades individuales la prorrata de no deducibilidad), y
- adquisiciones menos cesiones de objetos valiosos

En algunos tipos de operaciones, debe aplicarse una «prorrata de no deducibilidad» para tener en cuenta el hecho de que solo una parte de los gastos pertinentes del sector o actividad institucional de que se trate está sujeta al IVA no deducible. En estos casos, debe aplicarse la citada prorrata de no deducibilidad, con arreglo a la proporción de la producción exenta dentro de la producción total del sector o la actividad en cuestión.

Además, debe considerarse de forma global el gasto en algunos productos sujetos a restricciones nacionales en el derecho a deducir el IVA soportado (por ejemplo, vehículos de empresa y gastos conexos, «costes de representación», etc.), independientemente de la prorrata de no deducibilidad que se aplique a las actividades o sectores en cuestión (según proceda).

El modelo debería tener en cuenta, en la medida de lo posible, otras particularidades, como por ejemplo:

- la existencia de regímenes especiales de IVA para las pequeñas empresas por debajo de un determinado umbral de registro;
- la existencia de otros regímenes especiales del IVA: la existencia de regímenes de tanto alzado para los agricultores, regímenes del margen de beneficio destinados a los operadores turísticos, etc.;
- la exclusión correcta del consumo de bienes producidos para uso propio;
- la exclusión correcta de las compras exentas de impuestos en las tiendas libres de impuestos;
- la inclusión de operaciones que no figuran en la cuenta de bienes y servicios, pero que pueden estar sujetas al IVA no deducible, como por ejemplo, las adquisiciones de terrenos urbanizables.

Se calcula el impuesto en cada una de las citadas operaciones que constituyen la base del IVA aplicando el tipo de IVA apropiado: por ejemplo, si una operación se valora en 150 a precio de adquisición y se estima un tipo del 20 %, el IVA implícito correspondiente se calcularía con la fórmula $150/1,2 \times 0,2 = 25$.

Puede ser necesario ajustar este cálculo si la operación en cuestión es objeto de fraude del IVA con complicidad del cliente, dado que, en las cuentas nacionales, el precio de adquisición de las operaciones objeto de tal fraude no debe incluir el IVA que no se haya recaudado. Por tanto, en este caso, si se sabe que el valor del bien o servicio objeto de fraude del IVA con complicidad que está incorporado en el precio de adquisición es de 30 (y se tiene constancia de que no está incluido en el valor total de 150 el IVA correspondiente no recaudado), el valor del IVA incorporado en el precio de adquisición se calcularía como sigue: $(150 - 30)/1,2 \times 0,2 = 20$. Las operaciones «ordinarias» y las operaciones sujetas a fraude del IVA sin complicidad, en las que el IVA quede reflejado en el precio de adquisición, tendrían un valor neto de 100, el IVA correspondiente incluido en el precio de adquisición sería de 20, las operaciones objeto de fraude del IVA con complicidad tendrían un valor de 30 y el IVA con complicidad incluido en el precio del comprador equivaldría a 0. El IVA no recaudado con complicidad ascendería a $30 \times 0,2 = 6$. Y el valor final del IVA teórico se situaría en $20 + 6 = 26$.

Dado el nivel de detalle que se requiere para calcular el IVA teórico, este cálculo debe basarse en los datos de las cuentas nacionales más desagregados de los que se disponga, desglosados por producto. Las tablas de origen y destino ofrecen un marco adecuado para este cálculo. Sin embargo, ni siquiera los datos más detallados que ofrecen estas tablas proporcionarán un desglose que se corresponda plenamente con los detalles de la tributación del IVA en relación con productos, actividades o sectores concretos. Por consiguiente, es inevitable consultar información complementaria procedente de otras fuentes para reflejar con exactitud la legislación vigente en materia de IVA. Estas fuentes incluyen registros fiscales o administrativos detallados o bien encuestas estadísticas. En algunos casos, para establecer las divisiones necesarias, debe recurrirse a estudios puntuales, patrones de ponderación distintos y estimaciones o hipótesis de expertos.

Análisis y cálculo de la diferencia entre los ingresos teóricos del IVA y los ingresos del IVA realmente recaudados

La diferencia entre los ingresos teóricos del IVA (calculados en el marco de la legislación y las normas vigentes) y los ingresos del IVA realmente recaudados comprende dos componentes:

- 1) el fraude fiscal del IVA con la connivencia del comprador (fraude fiscal con complicidad); el comprador no paga el IVA al vendedor, de manera que no se factura el IVA);
- 2) el fraude fiscal del IVA sin la connivencia del comprador (fraude fiscal sin complicidad); el comprador paga el IVA al vendedor, pero este no lo abona a la Administración tributaria, especialmente en los casos de insolvencia del vendedor. En este componente, se ha facturado el IVA y, por tanto, también deben tenerse en cuenta aquí los casos de fraude del IVA por operador desaparecido.

En consecuencia, el valor del IVA no recaudado (por fraude fiscal «sin complicidad» y, en su caso, por una insolvencia) se obtiene deduciendo el IVA no abonado «con complicidad» de la diferencia entre los ingresos teóricos del IVA y los ingresos reales por el IVA.

IVA no recaudado = los ingresos teóricos del IVA *menos* los ingresos reales por el IVA *menos* los ingresos no percibidos (debido al fraude fiscal «con complicidad»)

Los ingresos reales por el IVA son los ingresos que ha recaudado realmente la Administración tributaria durante el período considerado en el cálculo de los ingresos teóricos del IVA. Los ingresos reales por el IVA se registran como impuestos D.211, según se establece en los apartados 4.27 a 4.28 del SEC 2010. Estos impuestos D.211 deben registrarse según el principio del devengo, conforme a lo dispuesto en el apartado 4.26 del SEC 2010. Los ingresos reales por el IVA pueden derivarse de los importes que prueban las liquidaciones y declaraciones corregidas mediante un coeficiente que refleje los importes liquidados y declarados que no se hayan recaudado (opción 1.a), de liquidaciones y declaraciones mediante una transferencia de capital (D.995) relativas a importes no recaudados (opción 1b) o de ingresos actualizados (opción 2).

Puede que la legislación vigente permita a la Administración tributaria anular determinadas deudas del IVA en caso de insolvencia del deudor. En tales casos, los importes del IVA no recaudado por insolvencia se incluirían en el tipo D.211 siempre que el D.211 se derive de liquidaciones y declaraciones con un registro de la transferencia de capital D.995 que refleje las anulaciones (opción 1b), y no se incluirían en el tipo D.211 en caso de utilizarse ingresos actualizados o bien liquidaciones y declaraciones con un coeficiente del tipo D.211 (opción 1.a y opción 2).

Podrá acordarse calcular el valor del IVA no recaudado «con complicidad» tomando en consideración las actividades a las que se haya aplicado una corrección por trabajo no declarado.

Utilizando este método, puede estimarse la «pérdida» de ingresos para la Administración tributaria imputable al fraude fiscal «con complicidad» a partir de las correcciones que se apliquen al trabajo no declarado en relación con la producción de las ramas de actividad en cuestión y multiplicando los importes de las ventas no declaradas correspondientes por los tipos reglamentarios del IVA.

Por ejemplo: si, debido a la aplicación de una corrección por trabajo no declarado, la estimación del valor sin IVA del consumo de los hogares de un producto dado se ha aumentado en un 15 % y si se aplica un tipo reglamentario del IVA sobre las compras de dicho producto del 20 %, la pérdida para la Administración tributaria es la siguiente:

Ingresos del IVA no percibidos debido al fraude fiscal «con complicidad» = valor de las ventas del producto antes de aplicarse la corrección $\times 15 \% \times 20 \%$.

Otros posibles enfoques respecto a la distinción entre fraude del IVA con y sin complicidad incluyen, por ejemplo, el uso de datos fiscales o hipótesis de expertos para determinar qué actividades están implicadas en los diversos tipos de fraude.

Registro del IVA no recaudado en las cuentas nacionales

Dando por supuesto que las operaciones que no se comunican a la Administración tributaria tampoco se comunican a las autoridades estadísticas, y a menos que los valores del IVA no recaudado (debido al fraude fiscal sin complicidad o a una insolvencia) ya estén implícitamente incluidos en las cuentas, deben aplicarse las correcciones siguientes a las operaciones en las cuentas nacionales, en su caso, para contabilizar el IVA no recaudado calculado según el método descrito anteriormente (o un método equivalente):

- 1) En el lado de la producción: debe incluirse el valor del IVA no recaudado en el valor añadido del vendedor.
- 2) En el lado de los ingresos: debe incluirse el valor del IVA no recaudado en el excedente de explotación del vendedor.
- 3) En el lado de los gastos: debe incluirse el valor del IVA no recaudado en el precio de adquisición del bien o servicio. Así pues, el valor del IVA no recaudado debe incluirse en el consumo final de los hogares y en la formación bruta de capital fijo. Dependiendo de las fuentes y los métodos empleados para estimar las categorías de gasto, los importes respectivos ya pueden incluirse en los datos de origen (por ejemplo, si se utiliza una encuesta sobre el presupuesto de los hogares) o tendrían que añadirse explícitamente (por ejemplo, si se utilizan métodos indirectos como un método de flujo de productos básicos o un método de cantidad por precio).

No debe registrarse en las cuentas el IVA no recaudado por fraude con complicidad, dado que el comprador no lo ha abonado. Debe registrarse el IVA que haya abonado el comprador sin recaudar por un fraude fiscal sin complicidad o una insolvencia en las categorías respectivas indicadas en los puntos 1 a 3 anteriores.
