

O IVE e a globalización: a dualidade existente entre unha economía global e a xestión local do imposto

El IVA y la globalización:
la dualidad existente entre una
economía global y la gestión local del
impuesto

Vat and globalization:
the existing duality between a global
economy and the local management
on the tax



CARLOS DUARTE TRAVANCA

Coordinador Científico para a Área de Fiscalidade - Católica Porto Business School
Coordinador do Equipo de Expertos do IVE da
Unidade dos Grandes Contribuíntes - Autoridade Tributaria Portuguesa
duartetranca@hotmail.com

MIGUEL A. VÁZQUEZ TAÍN

Profesor Titular de Economía Aplicada
Facultade de Ciencias Económicas
Universidade de Santiago de Compostela
miguel.vazquez.tain@usc.es

Recibido: 03/11/2017 | Aceptado: 03/04/2018

Resumo: O imposto sobre o valor engadido (IVE), actualmente vixente nuns 164 países, é, sen dúbida, o tributo de maior éxito a escala mundial. É un imposto con vantaxes incuestionables, como o seu significativo potencial recadatorio, a súa neutralidade respecto da estruturación dos procesos produtivos e do comercio internacional e o seu importante grao de harmonización, en particular na Unión Europea. Non obstante, tamén é un tributo que leva consigo niveis de incumprimento preocupantes –especialmente nas operacións transfronteirizas e nas operacións realizadas por vía electrónica–. Este problema vese agravado pola facilidade na mobilidade e a deslocalización dos axentes económicos e das súas actividades, así como pola crecente utilización de formas desmaterializadas de efectuar operacións e transaccións empregando as novas tecnoloxías. Partindo da análise desta realidade e das súas implicacións, neste traballo intentamos afondar nos retos que se lles formulan aos Estados membros en relación co actual sistema do IVE, coa finalidade de atopar o equilibrio necesario entre a realidade asociada a unha crecente globalización das economías –que crea novas oportunidades para os cidadáns e os axentes económicos– e a necesidade de garantir a suxeición ao imposto desas operacións, minorando a perda de recadación, ao tempo que se garante a igualdade de competencia para os operadores económicos.

Palabras clave: IVE, fiscalidade internacional, fenda fiscal, fraude internacional no IVE, harmonización fiscal.

Resumen: El impuesto sobre el valor añadido (IVA), actualmente vigente en unos 164 países, es, sin duda, el tributo de mayor éxito a escala mundial. Es un impuesto con ventajas incuestionables, como su significativo potencial recaudatorio, su neutralidad respecto de la estructuración de los procesos productivos y

del comercio internacional y su importante grado de armonización, en particular en la Unión Europea. No obstante, también es un tributo que lleva aparejado niveles de incumplimiento preocupantes –especialmente en las operaciones transfronterizas y en las operaciones realizadas por vía electrónica–. Este problema se ve agravado por la facilidad en la movilidad y la deslocalización de los agentes económicos y de sus actividades, así como por la creciente utilización de formas desmaterializadas de efectuar operaciones y transacciones usando las nuevas tecnologías. Partiendo del análisis de esta realidad y de sus implicaciones, en este trabajo intentamos profundizar en los retos que se les plantean a los Estados miembros en relación con el actual sistema del IVA, con la finalidad de encontrar el equilibrio necesario entre la realidad asociada a una creciente globalización de las economías –que crea nuevas oportunidades para los ciudadanos y los agentes económicos– y la necesidad de garantizar la sujeción al impuesto de esas operaciones, minorando la pérdida de recaudación, al tiempo que se garantiza la igualdad de competencia para los operadores económicos.

Palabras clave: IVA, fiscalidad internacional, brecha fiscal, fraude internacional en el IVA, armonización fiscal.

Abstract: The value added tax (VAT), currently in force in some 164 countries, is undoubtedly the most successful tribute in the world. It is a tax with unquestionable advantages, such as its significant collection potential, its neutrality regarding the structuring of production processes and international trade and its important degree of harmonization, particularly in the European Union. However, it is also a tribute that leads to worrying levels of non-compliance –especially in cross-border transactions and in electronic transactions–. This problem is aggravated by the ease in the mobility and relocation of economic agents and their activities, as well as by the increasing use of dematerialized forms of operations and transactions using new technologies. Starting from the analysis of this reality and its implications, in this work we try to deepen the challenges that the Member States have in relation to the current VAT system, in order to find the necessary balance between the reality associated with a growing globalization of economies –creating new opportunities for citizens and economic agents– and the need to ensure taxation of such operations, reducing the loss of revenue, while ensuring equal competition for economic operators.

Key words: VAT, international taxation, tax gap, international fraud on VAT, fiscal harmonization.

Sumario: 1 Introducción. 2 A importancia do IVE nos Estados membros. 3 A fenda no IVE –*VAT Gap*– na UE. 4 Problemática actual do sistema do IVE na UE. Especial referencia ás implicacións asociadas á globalización da economía. 4.1 Complexidade, inseguridade xurídica e custos de administración. 4.2 Necesidade dunha maior harmonización. 4.3 Sistema provisional. 4.4 Perdas de recadación e vulnerabilidade do sistema á fraude. 5 Conclusións. 6 Bibliografía.

1 INTRODUCCIÓN

O proceso de internacionalización da economía, conxuntamente coa competencia cada vez máis intensa das rexións emerxentes no marco da economía mundial, unido aos rápidos cambios nos modelos de negocio e aos avances técnicos, constitúen novos desafíos que requiren dos axentes económicos –tanto públicos como privados– unha cada vez maior capacidade de adaptación á realidade en que operan.

Este novo paradigma da globalización xéralles tamén importantes desafíos aos vellos sistemas fiscais, que se revelan, en moitos casos, desaxustados das realidades ás cales pretenden encadrar e gravar. Son en bastantes aspectos sistemas anacrónicos, que resultan ineficaces e ineficientes desde o punto de vista dos ingresos e, ademais, crean barreiras ao comercio internacional de bens e servizos ou ao desenvolvemento de actividades de carácter internacional. Xunto a isto, a crise económica emprazou os Estados a un dobre reto no ámbito das súas políticas, a saber, o de axudar ao crecemento económico de forma sustentable e o da consolidación das súas finanzas públicas. A propia Comisión Europea (CE) explicita reiteradamente que as políticas fiscais representan un mecanismo importante para superar os ditos retos, sendo preciso prestar unha maior atención ao deseño e organización dos sistemas impositivos para facelos máis eficaces, eficientes e equitativos, e isto é especialmente certo no relativo ao sistema do IVE da Unión Europea (UE)¹.

O IVE, como imposto baseado no consumo, constitúe un elemento esencial neste sentido, ao configurarse como unha das claves da política europea para conformar un mercado único máis desenvolvido e xusto que facilite o crecemento económico e a creación de emprego. Ademais, este tributo asentouse como unha fonte de ingresos principal e cunha tendencia crecente, tanto para os Estados, recadadores directos e beneficiarios últimos deste, como para a propia UE, ao constituír, de forma indirecta, un dos seus recursos propios. Lembremos que as achegas dos Estados ao orzamento da UE se calculan en función das bases harmonizadas do IVE de cada país.

Non obstante, o sistema do IVE no conxunto da UE non evolucionou ao ritmo ao que o fixeron os cambios e retos asociados á globalización da economía. A súa actual configuración, concibida como un sistema transitorio que xa perdura máis de 25 anos, presenta unha gran complexidade e fragmentación, con 28 réximes nacionais distintos, que fai que se perciba como un dos principais obstáculos para o desenvolvemento dun comercio intracomunitario eficiente, o que impide a materialización dun auténtico mercado único e, asemade, facilita o incumprimento das obrigas relacionadas con este imposto. O dito incumprimento, ademais de supor unha falta de equidade para o sistema, mingua os ingresos dos Estados nun momento en que a súa necesidade é do máis imperiosa.

Resulta ineludible unha reflexión en profundidade sobre a evolución e a realidade actual do sistema do IVE no ámbito da UE, analizando a súa adecuación ao contexto económico actual e aos obxectivos dos Estados e da UE en relación co mercado único e a consolidación dos orzamentos públicos, que permita detectar as súas debilidades e planificar a súa necesaria configuración futura. Nesa análise leva traballando a CE de forma importante nos últimos anos, pero aprema a necesidade de adoptar e desenvolver xa as medidas derivadas desa reflexión.

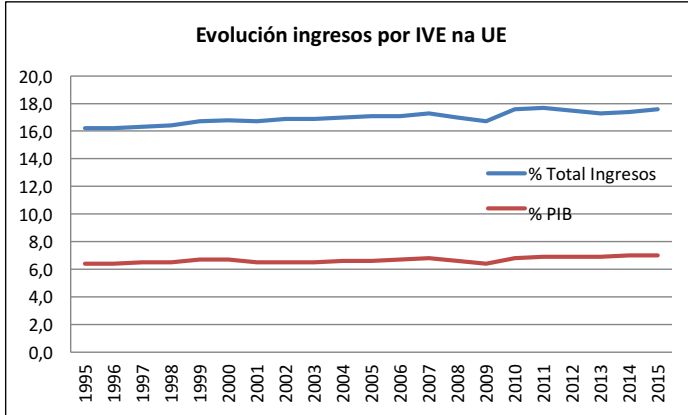
Nesa liña, con este traballo pretendemos contribuír ao debate aberto sobre a problemática actual do sistema IVE na UE, para o cal, ademais desta introdución, recollemos a importancia deste tributo dentro dos ingresos públicos, así como a súa evolución nos últimos anos –apartado segundo–, avaliamos a falta de eficacia e eficiencia, en termos de perda de recadación, para o que analizamos as fendas fiscais –apartado terceiro–, e posteriormente centrámonos nos principais aspectos da problemática que actualmente presenta o imposto en relación coa nova realidade económica que supón a globalización, parte dos cales poden explicar as perdas de recadación do imposto, valorando as propostas que neste momento se empezan a configurar de cara á adaptación do sistema do IVE na UE ao contexto económico actual e futuro. Finalmente, realizamos un resumo de todo o anterior a xeito de conclusións.

2 A IMPORTANCIA DO IVE NOS ESTADOS MEMBROS

No ano 2015, a media ponderada dos ingresos procedentes do IVE representaba o 17,6% dos ingresos impositivos totais dos Estados membros da UE, o que en termos do seu produto interior bruto (PIB) supuña un 7%. Como se observa no gráfico 1, desde o ano 1995 os ingresos polo IVE no conxunto da UE, tanto en termos de PIB como respecto dos ingresos totais, presentan unha tendencia crecente, unicamente truncada nos anos 2008 e 2009 polos efectos da crise económica sobre o consumo, recuperándose rapidamente nos anos seguintes, froito das medidas que os gobernos tomaron incrementando a presión fiscal co obxectivo de facer fronte aos desequilibrios que aquela causou nos seus orzamentos. Se comparamos as cifras do ano 2015 coas de 1995, podemos ver que a recadación polo IVE aumentou en 0,6 puntos do PIB e en 1,4 puntos nos ingresos impositivos totais, o que o configura como un imposto que non só

ten un peso moi importante dentro dos ingresos fiscais dos países, senón que ademais gañou protagonismo dentro destes nos últimos anos.

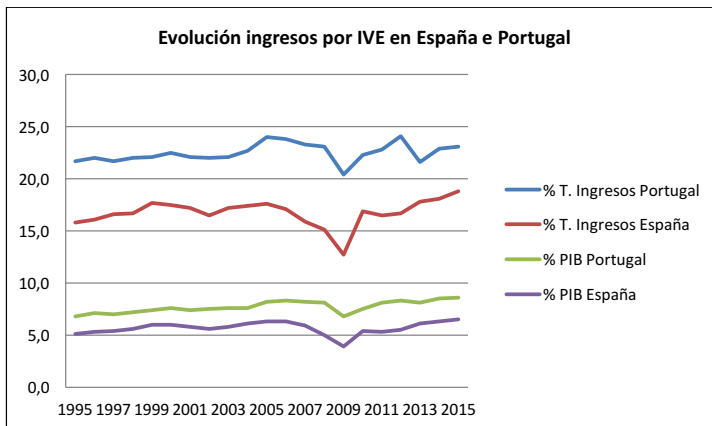
Gráfico 1. Evolución dos ingresos por IVE na UE



Fonte: Eurostat (2016)

Parécenos interesante singularizar a evolución dos ingresos por IVE en España e Portugal –a xeito de exemplo próximo, gráfico 2–, constatando unha tendencia similar, no que á evolución se refire, á do resto de Estados da UE, aínda que con diferenzas significativas entre os dous países. En Portugal, o peso dos ingresos por IVE –que representan o 8,6% do PIB e o 23,1% dos ingresos totais– é significativamente maior que en España –6,5% do PIB e 18,8% dos ingresos–, situándose por enriba da media da UE e mostrando unha menor sensibilidade aos efectos da crise económica, aínda que, a diferenza de España, sufriu unha segunda caída de ingresos pola desaceleración da súa economía no ano 2013.

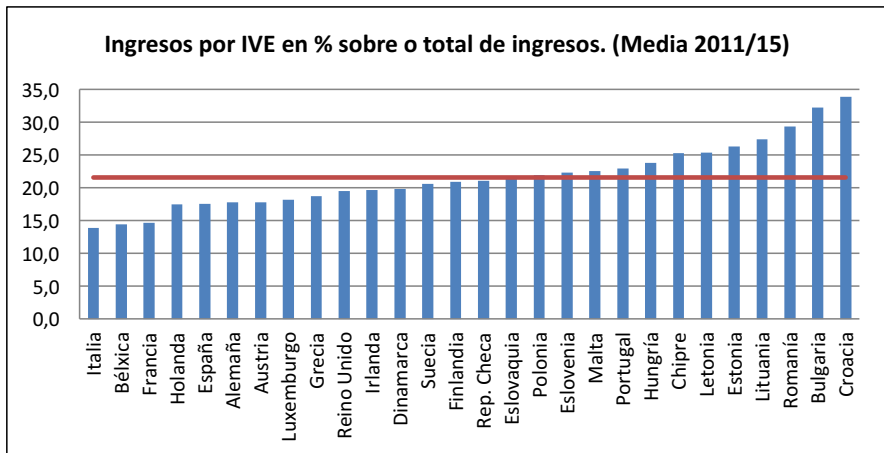
Gráfico 2. Evolución dos ingresos por IVE en España e Portugal



Fonte: Eurostat (2016)

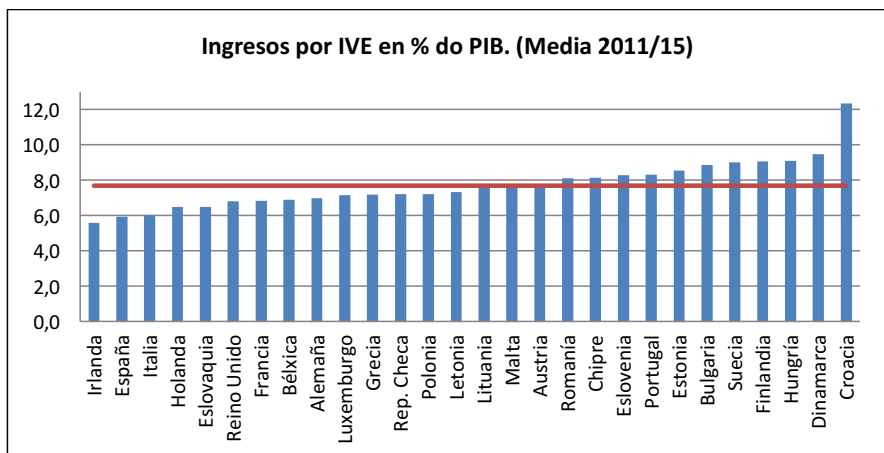
Aínda que a tendencia reflectida nos gráficos antes referidos é, con carácter xeral, común ao conxunto dos países da UE, existen diferenzas significativas entre os Estados membros, como se observa nos gráficos 3 e 4. Así, atopámonos con países como Chipre, Letonia, Estonia, Lituania, Romanía, Bulgaria e Croacia en que os ingresos por IVE representan máis do 25 % dos seus ingresos tributarios totais, e países como Italia, Bélxica ou Francia en que non alcanzan o 15 % destes. Cando analizamos os ingresos por IVE en termos do PIB de cada país, aínda que se constatan cambios significativos nas posicións, as diferenzas entre países marcan unha tendencia similar. Debemos destacar a posición de España nestas variables, que se sitúa como segundo Estado membro con menor peso dos ingresos por IVE en termos de PIB.

Gráfico 3. Ingresos por IVE en % sobre o total de ingresos. (Media 2011/15)



Fonte: Eurostat (2016)

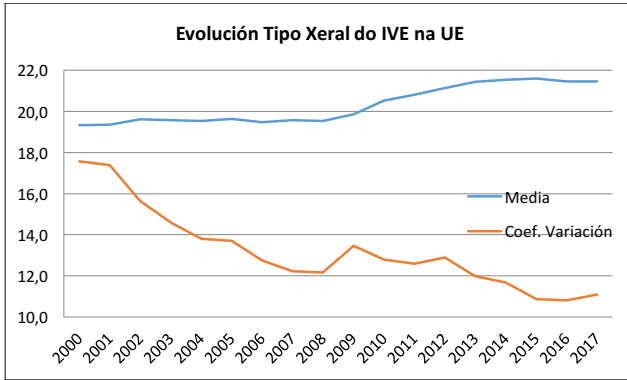
Gráfico 4. Ingresos por IVE en % do PIB. (Media 2011/15)



Fonte: Eurostat (2016)

Á hora de afondar na evolución e as diferenzas nos ingresos polo IVE nos países da UE, pode resultar clarificador analizar os seus tipos impositivos, centrándonos no tipo xeral. No relativo aos cambios nese tipo impositivo nos últimos anos, conséntase un significativo incremento a partir do ano 2009, situándose agora a súa media no 21,5%, fronte ao 19,3% do ano 2000, o que supón un incremento dun 11,3%, 2,2 puntos máis. Esta evolución reduciu significativamente a dispersión nos tipos xerais entre países, pasando o seu coeficiente de variación do 17,6 no ano 2000 ao 11,1 no ano 2017 (ver gráfico 5).

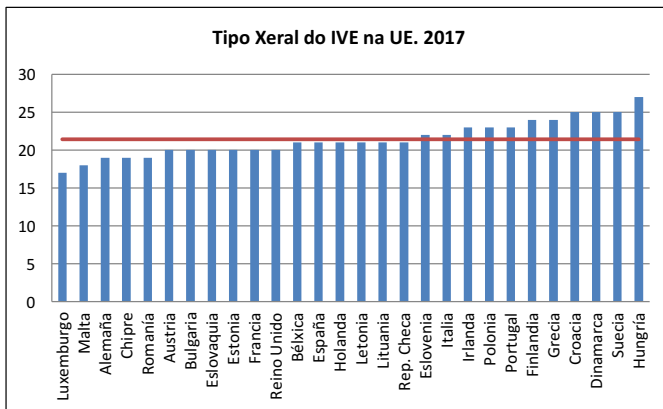
Gráfico 5. Evolución do tipo xeral do IVE na UE



Fonte: Elaboración propia a partir de Taxation Trends in the European Union (2017)

Malia a caída na dispersión entre os tipos impositivos, aínda existen diferenzas significativas entre os países, non só no que ao tipo xeral se refire –que varía entre o 17% de Luxemburgo e o 27% de Hungría, ver gráfico 6–, senón tamén na configuración dos tipos reducidos e dos superreducidos –ver cadro 1–, e, o que é aínda máis importante e non analizamos neste traballo, na asignación que cada país realiza das distintas operacións de entregas de bens ou de prestacións de servizos a cada un dos tipos impositivos, verdadeira explicación das diferenzas entre países.

Gráfico 6. Tipo xeral do IVE na UE. 2017



Fonte: Taxation Trends in the European Union (2017)

Cadro 1. Tipos impositivos do IVE na UE. 2017

Estado membro	Código	Tipo superreducido	Tipo reducido	Tipo xeral
Alemaña	DE	-	7	19
Austria	AT	-	10 / 13	20
Bélxica	BE	-	6 / 12	21
Bulgaria	BG	-	9	20
Chipre	CY	-	5 / 9	19
Croacia	HR	-	5 / 13	25
Dinamarca	DK	-	-	25
Eslovaquia	SK	-	10	20
Eslovenia	SE	-	9,5	22
Estonia	EE	-	9	20
España	É	4	10	21
Finlandia	FI	-	10 / 14	24
Francia	FR	2,1	5,5 / 10	20
Grecia	O	-	6 / 13	24
Holanda	NL	-	6	21
Hungría	HU	-	5 / 18	27
Irlanda	IE	4,8	9 / 13,5	23
Italia	IT	4	5 / 10	22
Letonia	LV	-	12	21
Lituania	LT	-	5 / 9	21
Luxemburgo	LU	3	8	17
Malta	MT	-	5 / 7	18
Polonia	PL	-	5 / 8	23
Portugal	PT	-	6 / 13	23
Reino Unido	UK	-	5	20
Rep. Checa	CZ	-	10 / 15	21
Romanía	RO	-	5 / 9	19
Suecia	SE	-	6 / 12	25

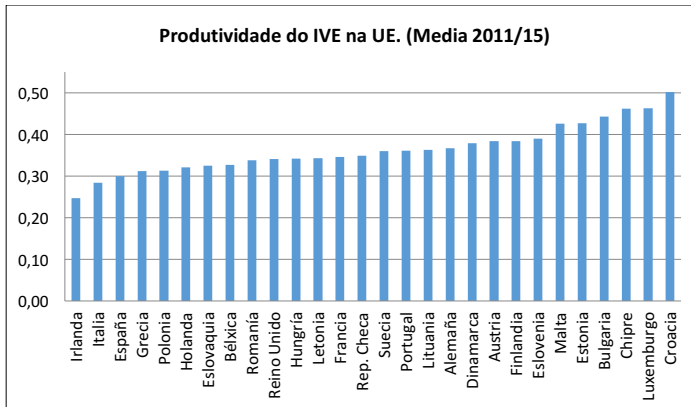
Situación en 1 de xaneiro de 2017

Fonte: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf

Para afondar na análise das diferenzas nos tipos impositivos e dos ingresos polo IVE entre países, parécenos axeitado definir e aplicar algún índice de produtividade no dito imposto. Neste sentido, se calculamos a recadación en termos do PIB por cada punto do tipo impositivo do IVE, considerando unicamente o tipo xeral, obsérvanse diverxencias importantes que gardan certa relación coa importancia relativa dos ingresos polo IVE nos Estados: a produtividade é xustamente o dobre no país que presenta o valor máis alto –Croacia, ver gráfico 7–, que aquel en que o IVE é menos produtivo –Irlanda–, cunha variabilidade deste indicador, medida como a desviación típica en relación coa media europea, de 17,7. Cómpre salientar que a variabilidade

da produtividade, medida da forma indicada, se incrementou desde o 14,2 no ano 2000 ata o 18,9 no ano 2008, anos de forte crecemento dos ingresos en liña coa evolución da economía, para diminuír a continuación, coa caída inicial de ingresos e a recuperación posterior froito das medidas tomadas polos gobernos, ata 16,9 do ano 2015.

Gráfico 7. Índice de produtividade do IVE na UE



Fonte: Elaboración propia a partir de Taxation Trends in the European Union (2017)

Aínda que parte destas diferenzas nos ingresos e na produtividade do IVE poden estar explicadas polo distinto peso do consumo no PIB entre países e as variacións nos tipos impositivos, unha contía significativa destas ten a súa orixe, sen dúbida, no desigual gravame dos distintos bens e servizos, aplicando exencións ou tipos reducidos, así como polo grao de éxito na xestión do imposto e, con iso, na loita contra a fraude fiscal. Ademais, a problemática que presenta actualmente o sistema do IVE na UE, aínda que afecte a todos os países, seguramente teña unha incidencia diferente en cada un deles.

3 A FENDA NO IVE –VAT GAP– NA UE

A estimación da diferenza entre os impostos efectivamente recadados e a teórica contía que debería ser ingresada, se se aplicase correctamente a normativa e a Administración tributaria tivese a eficacia suficiente para garantir a dita recadación, foi obxecto dunha atención crecente nos últimos anos por parte dos gobernos, buscando inicialmente unha cuantificación, como paso previo a identificar os factores que están detrás para poder facerlles fronte e reducir esa fenda.

A CE foi especialmente activa neste sentido, e desde o ano 2013² a Dirección Xeral de Impostos e Mercado Único vén encargando a realización de informes sobre a fenda no IVE –VAT Gap–, contando neste momento con estimacións para o período 2011-2015.

A fenda no IVE pódese definir como a diferenza entre a suma de ingresos por IVE efectivamente recadados e a teórica contía que previsiblemente debería ser recadada tendo en conta a realidade económica dos Estados membros e a normativa en vigor neste imposto. En concreto, nos estudos da CE defínese esta fenda como a diferenza entre a débeda fiscal total derivada do IVE, en referencia á teórica débeda fiscal total por este imposto –VAT total theoretical liability (VTTL)– e a contía realmente recadada. Esta definición de fenda no IVE non pode correlacionarse

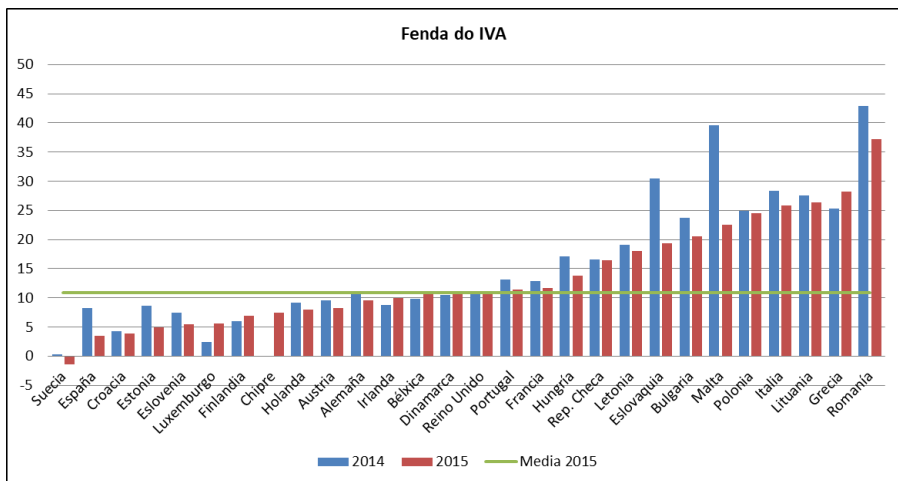
exclusivamente cunha estimación da fraude fiscal ou, por extensión, con situacións de evasión ou elusión neste imposto. Outros factores como a insolvencia ou quebra de empresas, atrasos no pagamento dos impostos, omisións negligentes, ineficacia ou fallos da xestión tributaria, etc., contribúen a incrementar a perda de recadación no IVE.

Pódense facer cálculos complementarios á fenda antes definida, estimando tamén a diferenza entre esa teórica débeda tributaria derivada do IVE –VTTL– e o que sería a recadación “ideal” por este imposto, que se conseguiría aplicando o tipo xeral do IVE ao consumo final, eliminando os efectos dos tipos reducidos e as exencións. É o que se coñece como a “fenda política”, ao ser resultado das decisións propias dos gobernos, e cuantifica os ingresos adicionais que un Estado podería recadar se aplicase un gravame uniforme a todos os bens e servizos³.

Para as pretensións deste traballo, parécenos máis axeitado centrarnos nos cálculos da primeira variante de fenda fiscal, que no informe encargado pola CE publicado en 2017 presenta unha información homoxénea e actualizada para o período 2011-2015⁴. A metodoloxía aplicada baséase nun enfoque descendente, calculando a recadación teórica do IVE a partir das contas nacionais relativas á oferta e á demanda. En concreto, a teórica débeda tributaria considera os gastos finais dos fogares, o sector público e as entidades sen fins lucrativos; o IVE non deducible dos consumos intermedios en operacións exentas; e o IVE da formación bruta de capital e dos sectores exentos. Todo iso tendo en conta a regulación específica en materia do IVE de cada un dos Estados.

Os resultados das estimacións sorprenden pola súa contía: no ano 2015 os países da UE deixaron de ingresar 151,5 mil millóns de euros. Cunha recadación teórica estimada de 1,187 billóns de euros, os ingresos reais por IVE tan só alcanzaron 1,035 billóns de euros, o que supón unha perda do 12% dos ingresos posibles. É significativa a diferenza entre Estados membros, con fendas que van desde o 42% de Romanía ata o -1,4% de Suecia⁵ (ver gráfico 8).

Gráfico 8. Fenda do IVE nos países da UE

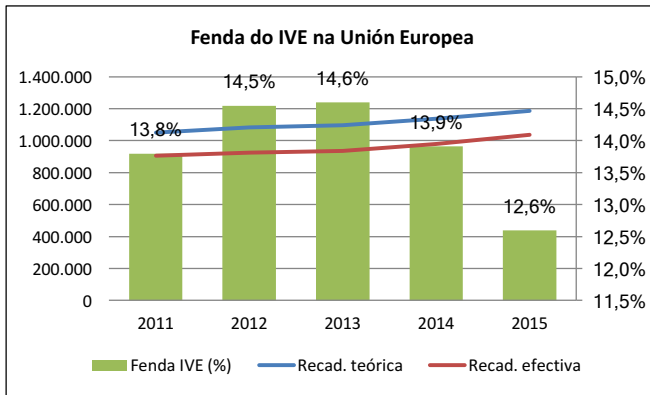


Fonte: *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report*

Se analizamos a evolución durante o período referido –ver gráfico 9–, no conxunto dos Estados membros a recadación real polo IVE incrementouse, en termos nominais, de media

nun 14,5% entre os anos 2011 e 2015, fronte a un aumento da recadación teórica do 12,9%, o que permitiu reducir a fenda fiscal por IVE do 13,8% ao 12,6%. En todo caso, é salientable o incremento experimentado inicialmente nos anos 2012 e 2013, ata alcanzar o 14,6% neste último ano, para diminuír posteriormente de forma importante no 2014 e 2015.

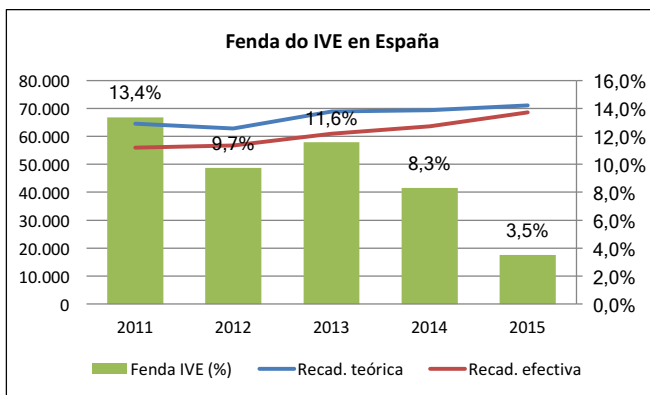
Gráfico 9. Fenda do IVE na UE



Fonte: *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report*

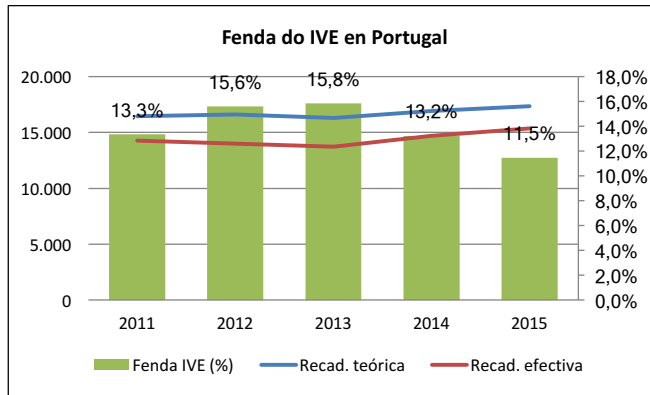
Recollendo as fendas fiscais no IVE en España e Portugal separadamente –ver gráficos 10 e 11–, constatamos un comportamento similar ao do conxunto da UE no que á súa redución se refire, que no caso de España é moi significativo, ata situarse no ano 2015 en tan só o 3,5% dos ingresos teóricos, unha cuarta parte da media do conxunto dos Estados membros. Portugal, cunha fenda fiscal do 11,5%, sitúase máis en liña co resto dos países da UE, aínda que lixeiramente por debaixo da súa media.

Gráfico 10. Fenda do IVE en España



Fonte: *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report*

Gráfico 11. Fenda do IVE en Portugal



Fonte: *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report*

Tanto as significativas diferenzas entre países como os fortes cambios nalgún deles dun exercicio a outro poñen de manifesto a necesidade de mellorar a metodoloxía e, sobre todo, a información económica que serve de base para esta, con problemas de homoxeneización entre Estados, e de fiabilidade e homologación nalgúns casos. Por este motivo, a información que subministran os cálculos das fendas fiscais debe valorarse con cautela, considerándoa máis ben un índice da eficiencia xeral do sistema do IVE e un indicador da capacidade das administracións tributarias dos países para aplicar a súa normativa e recadar o imposto correspondente.

En todo caso, si é verdade que, xa sexa derivado do comportamento dos contribuíntes, da ineficiencia do propio sistema do IVE ou a ineficacia dos sistemas tributarios, e á marxe da súa contía exacta, os niveis de fenda fiscal do IVE na UE supoñen un importante problema para os Estados membros, que ven limitadas as súas capacidades económicas, ao tempo que xera inequidade. Estes niveis de fendas fiscais tamén poñen de manifesto unha ineficiencia no funcionamento do mercado único, ao presupor a existencia de factores que son a causa daquelas relacionados coa operativa asociada a este.

4 PROBLEMÁTICA ACTUAL DO SISTEMA DO IVE NA UE. ESPECIAL REFERENCIA ÁS IMPLICACIÓNS ASOCIADAS Á GLOBALIZACIÓN DA ECONOMÍA

Pasaron máis de 25 anos desde a posta en marcha do mercado único e a adaptación do sistema do IVE na UE ao que implicaba esa nova realidade e, malia que durante este tempo se introduciron modificacións na normativa, aquel presenta unha serie de problemas, partes dos cales quedan claramente en evidencia na análise dos datos realizada en apartados anteriores, que requiren ser avaliados e corrixidos co obxectivo de minimizar o seu impacto, tanto en termos de recadación como de eficiencia e eficacia do sistema. Agrupamos e desenvolvemos de forma resumida neste apartado a dita problemática, facendo referencia ás principais medidas necesarias para a súa solución.

4.1 Complexidade, inseguridade xurídica e custos de administración

A fragmentación do sistema común do IVE na UE, con 28 réximes nacionais distintos, ademais de dificultar a materialización dun mercado único eficiente, introduce un exceso de complexidade que se traduce nun incremento dos custos de cumprimento e nunha maior inseguridade xurídica. A diverxencia en materia normativa, pero tamén en todo o relativo ao funcionamento das administracións tributarias, aumenta os custos de desempeño dos suxeitos pasivos, e isto é especialmente significativo nas operacións intra-UE.

A propia CE⁶ manexa estimacións de custos para as empresas asociados ás súas obrigas en materia do IVE que oscilan entre o 2% e o 8% do recadado⁷, avanzando que, se se eliminasen as obrigas de carácter nacional máis estritas que as exixidas inicialmente pola propia UE ou se reducisen nun 10% as discrepancias entre os Estados membros no concenrente aos procedementos administrativos, se podería facilitar un incremento do comercio intracomunitario de entre o 2,6% e o 3,7%, o que suporía un crecemento do PIB do 0,2% ao 0,4%.

Esta complexidade afecta principalmente ás pequenas e medianas empresas (pemes), que contan con menos recursos para faceren fronte ás dificultades derivadas da diverxencia nas normas e a complexidade no cumprimento das obrigas asociadas ás operacións intracomunitarias. Este problema supónlles custos relativamente altos, o que xera unha perda de competitividade que limita a súa capacidade de expansión no ámbito comunitario e, con iso, de crecemento en tamaño, con todo o que iso implica para o desenvolvemento das economías.

Déronse pasos nos últimos anos na simplificación do sistema, como a implantación do “miniportelo único” para os provedores de servizos de telecomunicacións, de radiodifusión ou televisión e electrónicos aos consumidores finais na UE, pero cómpren medidas adicionais, moitas delas reiteradamente propostas, pero que requiren dun maior empeño na súa posta en marcha. Entre estas parécenos oportuno destacar:

- A necesidade de facilitar o acceso dos operadores a unha información exacta, fiable e puntual sobre o funcionamento do sistema do IVE en cada un dos Estados membros. Aínda que o obxectivo final debe ser o dunha maior equiparación nos procedementos tributarios, mentres este non se materialice resulta importante un coñecemento veraz e fiable da operativa, máxime cando as distintas linguas actúan como unha dificultade engadida.

- Mellorar a definición e a interpretación da normativa europea en materia do IVE, concienciando todos os axentes implicados, Consello, Comisión Europea e operadores, de que as boas prácticas neste sentido permitirán reducir os custos de cumprimento sen afectar aos ingresos derivados do imposto.

- Debe avanzarse na homoxeneización das obrigas formais. Malia terse avanzado en materia de facturación, principalmente coa factura electrónica, o resto das obrigas de documentación e información seguen presentando diferenzas entre países que obrigan as empresas a incorrer en custos adicionais para a súa adaptación á realidade de cada un deles.

- Aproveitar mellor as novas tecnoloxías dixitais para que a operativa do imposto sexa máis áxil e sinxela, o que tamén reduciría significativamente os custos.

En resumo, avanzar na simplificación dos procedementos e da normativa, así como garantir a maior seguridade respecto desta última, reduciría os custos operativos para os contribuíntes e para as propias administracións tributarias, o que facilitaría o cumprimento por parte dos primeiros e incrementaría os ingresos netos dos gobernos, aumentando así a eficiencia do sistema.

4.2 Necesidade dunha maior harmonización

A harmonización das bases impositivas e dos tipos impositivos son obxectivos formulados reiteradamente pero que aínda distan moito de ser unha realidade plena. A pesar de que se deron pasos na equiparación e ampliación do ámbito cuberto polas bases impositivas –integrando certas actividades do sector público e minorando exencións, coa finalidade de eliminar parte do tratamento diferenciado de determinadas operacións–, son menores os avances no establecemento dunha estrutura de tipos impositivos acorde cunha realidade económica global.

A normativa actual outórgalles liberdade aos Estados membros para fixaren os tipos impositivos do IVE, o que deu lugar a unhas diferenzas –como recolleemos no apartado segundo– que xeran distorsións na competencia e custos engadidos no cumprimento das obrigas. Esta problemática dos tipos impositivos, malia que en parte deriva das importantes diferenzas entre os tipos xerais, vén motivada principalmente pola aplicación de tipos reducidos moi dispares e, sobre todo, pola delimitación dos bens aos que se lles aplican.

Existe un debate previo en relación cos tipos impositivos no cal se integran opinións conforme as cales a aplicación dos tipos reducidos non é o instrumento máis axeitado para acadar os obxectivos políticos, en especial se se pretende favorecer os sectores sociais máis necesitados ou fomentar o consumo de bens e servizos de carácter social.

En todo caso, á marxe da súa utilidade para alcanzar os obxectivos que se lles asignan, pola disparidade que xeran no gravame dos bens e servizos dentro dun mesmo Estado, e entre estes, deberían ser obxecto dunha revisión que, mesmo sen eliminar a autonomía dos gobernos, teña como resultado unha maior harmonización neste eido. Existe un consenso case xeneralizado de que a dita revisión debería seguir estes principios reitores⁸:

- Supresión dos tipos reducidos que supoñan un obstáculo para o correcto funcionamento do mercado interior. Os cambios no ámbito económico poden converter en distorsionadores os tipos impositivos reducidos que no seu momento tiveron xustificación.
- Eliminación dos tipos reducidos nos bens e servizos cuxo consumo fose desaconsellado por outras políticas da UE, como é o caso dos consumos prexudiciais para o medio ou a saúde.
- Garantir que os cambios tecnolóxicos e as novas formas de materializar as actividades empresariais asociadas a estes non dean lugar a que os mesmos bens e servizos queden suxeitos a tipos impositivos distintos en función de como se subministren.

O obxectivo último é reducir as distorsións que a falta de harmonización dos tipos reducidos e da súa adecuación á realidade económica actual xera no funcionamento dos mercados. As restricións na súa aplicación suporían ademais un incremento na recadación que permitiría reducir os tipos xerais ou facilitar a consolidación das contas públicas.

4.3 Sistema provisional

Os Estados membros asumiron no seu día o compromiso de adaptar o sistema do IVE ao mercado único, de tal forma que fose xestionado en toda a UE do mesmo xeito que dentro de cada Estado membro. Aínda hoxe a directiva do IVE⁹ estipula que a operativa do imposto en relación coas operacións intracomunitarias ten un carácter transitorio, que debe ser substituída por un sistema definitivo baseado no principio de tributación dos bens e servizos no Estado de orixe.

Non obstante, como recoñece a propia CE no *Libro verde sobre o futuro do IVE*¹⁰, existen razóns de peso que explican por que non se puido non xa desenvolvêlo, senón mesmo intentalo. Estas son evidentes:

- Requiriríase unha importante harmonización dos tipos de IVE, que como vimos no apartado anterior dista moito de ser unha realidade, para evitar que as diferenzas entre estes inflúan nas decisións relativas a onde mercar, e iso non só para os particulares, senón tamén para as empresas, xa que o pagamento do imposto, aínda que maioritariamente poida deducirse, afecta á tesouraría. En todo caso, como analizamos no apartado segundo, nos últimos anos produciuse certa converxencia dos tipos xerais do IVE.

- Faise necesario que o sistema de compensación sexa o suficientemente eficaz como para permitir garantir a percepción dos ingresos en concepto de IVE polo Estado membro en que ten lugar o consumo. As novas tecnoloxías da información –que evolucionaron substancialmente desde que se lanzou este vello obxectivo– poderían axudar a superar este obstáculo.

- Os Estados membros, na práctica, pasarían a depender uns dos outros para a recadación dunha parte substancial dos seus ingresos tributarios, e isto sempre xera receos.

A CE na *Acta do Mercado Único*¹¹ puxo de manifesto a necesidade de establecer un sistema do IVE definitivo en relación coas transaccións transfronteirizas e, para iso, examinar se o obxectivo inicial continúa sendo viable. Os estudos neste sentido confirmaron que o principio de tributación en orixe resulta practicamente inalcanzable, polo que, desde unha postura pragmática, e politicamente máis razoable, os esforzos e as propostas destes últimos anos se centraron na posta en marcha dun sistema baseado na imposición no Estado membro de destino que funcione axeitadamente.

Na práctica, o deseño do novo sistema baséase no gravame das operacións transfronteirizas no país de orixe, pero coas estipulacións normativas do país de destino e ingresándose finalmente a recadación neste último. Deste xeito, os consumos intermedios e finais seguiríanse gravando no Estado ao cal son transportados, como aproximación ao lugar de consumo. A posta en práctica deste novo sistema requirirá dunha instauración progresiva, que pode partir da ampliación do actual sistema de “portelo único” para dar cabida, de forma transitoria, ás subministracións de bens transfronteirizos entre empresas, mentres non se chegue a un trato equivalente para todas as entregas de bens e servizos no mercado único, xa sexan nacionais ou transfronteirizas, aínda que para estas últimas aplicando a normativa do país de destino.

Un sistema como este require dunha importante confianza e cooperación entre as distintas administracións tributarias dos Estados, xa que o país ao que chegan as mercadorías dependería do país de partida para recadar o IVE correspondente a esa subministración transfronteiriza.

Aínda que no punto seguinte analizamos especificamente as accións necesarias en materia de fraude, a implantación deste sistema definitivo para as operacións transfronteirizas dificultaríalles aos suxeitos pasivos a planificación fiscal ou a comisión de fraude, polo que se fai cada vez máis imperiosa a súa concreción normativa e a súa posta en práctica, pondo fin así a un sistema transitorio que, malia cumprir o seu papel de viabilizar desde o punto de vista fiscal a nova realidade que supuxo no seu momento o mercado único, quedou xa obsoleto.

4.4 Perdas de recadación e vulnerabilidade do sistema á fraude

O sistema do IVE da UE evolucionou máis lentamente que o marco económico e tecnolóxico, que se caracterizou por modelos empresariais con rápida capacidade de adaptación, baseados nunha utilización cada vez maior das novas tecnoloxías e centrando as súas actividades cara aos servizos, que representan actualmente sobre o 70% da actividade económica. O resultado é un nivel de fenda fiscal no IVE, como analizamos no apartado anterior, que require de medidas específicas contundentes para reducila.

Non cabe dúbida de que simplificar o sistema do IVE, harmonizar as disposicións relativas a este e, sobre todo, implantar un sistema único para todo o territorio e operacións terían efectos moi positivos na minoración da fenda deste imposto. Porén, requírense actuacións directamente relacionadas coa fraude e as perdas de recadación para un maior éxito nestes obxectivos. Neste sentido, en liña coas conclusións a que os diferentes grupos de traballo e a propia CE¹² chegaron sobre este tema, parécenos oportuno indicar as seguintes:

- Mellorar a cooperación dentro da UE e con países terceiros

Aínda que se deron pasos neste sentido, como a creación do *Eurofisc*¹³, non se foi o suficientemente ambicioso como para materializar unha cooperación entre as administracións tributarias que permita facer fronte realmente ao problema da fraude. Cómpre cambiar o enfoque da cooperación, baseado no mellor dos casos no intercambio de información, a un que, xunto con este intercambio, leve consigo unha análise e unhas actuacións conxuntas. Este novo enfoque de colaboración das administracións tributarias debe ser ampliado tamén ao ámbito xudicial¹⁴, alfandagueiro, dos corpos e forzas de seguridade e das institucións financeiras. En definitiva, a cooperación contra a fraude debe materializarse nun traballo conxunto, de forma única e a escala da UE, para poder loitar eficazmente contra a fraude.

Xunto a iso, debe impulsarse tamén a cooperación coas organizacións internacionais e cos países terceiros, ampliando a estes a cooperación administrativa interna da UE, para poder ser efectivos contra determinados tipos de fraude, en especial a asociada ao comercio electrónico.

- Desenvolver administracións tributarias máis eficaces

Unha economía globalizada require dunhas administracións fiscais acordadas con esa realidade, que contén cos medios necesarios para garantir a tributación das operacións internacionais. Neste sentido, a xeneralización da Administración electrónica ou medidas específicas como a contabilidade fiscal dixital, ademais de ir na liña da simplificación dos procedementos, facilitaría a cooperación antes referida e a loita contra a fraude fiscal. De novo cómpre que a transformación e modernización das administracións fiscais neste sentido se realice baixo unhas pautas comúns a nivel europeo.

- Programas específicos para determinados Estados membros

As diferenzas nas fendas fiscais entre Estados membros –que nalgúns casos superan o 40% e noutros son practicamente nulas– poñen de manifesto realidades moi distintas, cuxos efectos van máis alá das propias fronteiras deses países e prexudican os que son orixe ou destino de operacións con eles relacionadas.

Faise necesario exixir e tomar medidas excepcionais de loita contra esa fraude estrutural que prexudica o conxunto da UE. Neste sentido, hai propostas e solicitudes que avogan pola concesión de excepcións normativas temporais que, tendo en conta as características de cada Estado membro, permitan aplicar un sistema xeneralizado de investimento do suxeito pasivo como medida de loita contra a fraude.

Ademais dos problemas prácticos de implantación destas medidas, ou os efectos colaterais para outros países aos que se podería trasladar a fraude, consideramos que irían en contra do obxectivo que marcou para si a propia CE de lograr canto antes un sistema único, robusto e eficaz. Por iso non nos parecen oportunas, nin aínda que sexa de forma transitoria, medidas deste tipo. Impulsados polas institucións europeas, deberíanse pór en marcha programas específicos de análise das fendas fiscais, de identificación da orixe destas, e de articulación de medidas para corrixilas nos Estados máis afectados por este problema. De novo, aínda que neste caso con

implicación especial de determinados países, debe ser a UE europea a que de forma única tome a iniciativa e actúe.

- Adaptación do sistema do IVE á nova operativa económica

A orientación actual da economía cara a novas formas de materialización das operacións, cun auxe de todo o relacionado coas novas tecnoloxías e o comercio electrónico, da economía colaborativa, do maior peso dos servizos e de estruturas empresariais alternativas ás tradicionais, supoñen un reto importante desde o punto de vista da suxeición ao IVE desas operacións, xa sexa a nivel nacional como transfronteirizo. Requírese un traballo conxunto para que o sistema IVE se adapte a esa nova realidade e garanta a recadación do IVE correspondente.

Malia considerarmos que o éxito na redución da fenda do IVE virá da man da implantación dun sistema do IVE na UE único, definitivo, sinxelo e harmonizado, débense tomar medidas específicas que minoren canto antes este problema. A economía global require neste eido dunha amplitude de miras que permita pasar en determinados aspectos do sistema do IVE da concreción e xestión a nivel local a actuacións conxuntas a nivel europeo. Só así se terá éxito neste empeño.

5 CONCLUSIÓNS

Da análise do sistema do IVE no ámbito europeo e das implicacións que para este ten o novo marco da economía mundial, máis global e internacionalizada, facilitando a mobilidade e a deslocalización dos axentes económicos, das actividades e da utilización das novas tecnoloxías, podemos concluír:

- O IVE configúrase como un tributo cun peso moi importante dentro dos ingresos fiscais dos países –o 17,6% de media do total de ingresos dos Estados membros, o que supón o 7% do PIB–, que ademais gañou protagonismo relativo dentro os recursos públicos nos últimos anos. Existen diferenzas importantes entre os Estados membros respecto da relevancia do IVE.

- A configuración e a variabilidade dos tipos impositivos entre os Estados membros pode explicar parte da disparidade na importancia e no peso relativo do IVE. En todo caso, constátase unha converxencia significativa do tipo xeral nos últimos anos.

- Ao calcular a produtividade do IVE, medida como os ingresos en porcentaxe do PIB por cada punto do tipo impositivo xeral, obtéñense resultados moi desiguais entre Estados, duplicando o país máis produtivo o seu rendemento respecto ao menos produtivo.

- Os cálculos da fenda fiscal no IVE, definida como a diferenza entre os ingresos efectivamente recadados e os que teoricamente se terían que recadar, pon de manifesto unha perda media na UE do 12% dos posibles ingresos. De novo constátanse diferenzas moi importantes entre os Estados, sendo case nula nalgúns e superando o 40% noutros. En todo caso, nos últimos anos esta fenda mostra, con carácter xeral, unha tendencia descendente.

- A fragmentación do sistema do IVE na UE, con 28 réximes distintos, xera unha diversidade normativa e de procedementos tributarios que incrementa considerablemente os custos de desempeño por parte dos suxeitos pasivos, especialmente significativos nas operacións intra-UE, o que xera ineficiencia no funcionamento do mercado único. A simplificación normativa e dos procedementos convértese así nun obxectivo prioritario.

- Esta falta de harmonización normativa é especialmente significativa no relativo aos tipos impositivos. Malia os avances na converxencia dos tipos xerais, a estrutura e a asignación de bens e servizos aos tipos reducidos e superreducidos distorsiona o bo funcionamento dos mercados, tanto dentro de cada Estado como entre estes. Mantendo a autonomía dos gobernos neste

ámbito, cómpre unha revisión que conclúa nunha política de tipos reducidos, máis harmonizada entre Estados, que restrinja a súa utilización adecuándoa á realidade económica actual.

- A imposibilidade de cumprir co compromiso inicialmente asumido de acabar introducindo un sistema de tributación en orixe para as transaccións intracomunitarias xerou unha transitoriedade tan prolongada que afecta significativamente á eficiencia do sistema. Desde unha perspectiva pragmática e politicamente práctica, debe pecharse e desenvolverse canto antes o que será o sistema definitivo do IVE, baseado no principio do Estado de destino, coas estipulacións normativas destes, pero xestionado na orixe dando un trato equivalente a todas as transaccións, tanto nacionais como transnacionais.

- Aínda que avanzar na simplificación, na harmonización e no establecemento dun sistema definitivo do IVE para as operacións intracomunitarias redundará na redución das fendas fiscais, faise imperativo artellar plans específicos de loita contra a fraude neste imposto, que presenta realidades moi diferentes entre Estados pero que afecta ao conxunto da UE, polas implicacións que leva consigo tamén para os países con maior cumprimento.

- Avanzar na solución dos problemas que actualmente presenta o sistema do IVE na UE, incrementando a súa eficiencia e eficacia, require, en suma, un cambio de paradigma que supoña asumir a imposibilidade de manter o deseño e a xestión do imposto a un nivel local nunha economía global. Só actuando de forma conxunta a nivel dos Estados da UE se poderá dar resposta á realidade do novo contexto económico.

6 BIBLIOGRAFÍA

- CASE 2013. *Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States*. DG. TAXUD/2012/DE/316.
- CASE 2017. *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report*. DG. TAXUD/2015/CC31.
- Charlet, A., e Owens, J. 2010. «An International Perspective on VAT», *Tax Notes International*, 59 (12): 943-54.
- Comisión Europea 2009. *Programa de acción para a redución das cargas administrativas na UE*. COM (2009) 544, 22.10.2009.
- Comisión Europea 2010. *Libro verde sobre o futuro do IVE. Cara a un sistema de IVE máis simple, máis robusto e eficaz*. COM (2010) 695 final, 1.12.2010.
- Comisión Europea 2011. *Comunicación da Comisión sobre a "Acta do Mercado Único"*. COM (2011) 206 final, 13.4.2011.
- Comisión Europea 2011. *Sobre o futuro do IVE. Cara a un sistema de IVE máis simple, eficaz e adaptado ao mercado único*. COM (2011) 851 final, 6.12.2011.
- Comisión Europea 2013. *Proposta de Regulamento do Consello relativo á creación da Fiscalía Europea*. COM (2013) 534, 17.7.2013.
- Comisión Europea 2016. *Relativa a un plan de acción sobre o IVE. Cara a un territorio único de aplicación do IVE na UE. É hora de decidir*. COM (2016) 148 final, 7.4.2016.
- Comisión Europea 2016. *The concept of tax gaps. Report on VAT Gap estimations*. Tax gap Project Group Bruselas.
- Comisión Europea 2016. *Tax Reforms in EU Member States, 2014 Report*.
- Comisión Europea 2017. *Proposta de directiva do Consello pola que se modifica a Directiva 2006/112/CE*. COM (2017) 569 final, 4.10.2017.
- Eurostat 2017. *Taxation Trends in the European Union*.
- Institute for Fiscal Studies 2010. *A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system*. DG. TAXUD/2010/DE/328.

NOTAS

- 1 COM (2011) 851 final, 6.12.2011. *Sobre o futuro do IVE. Cara a un sistema de IVE máis simple, eficaz e adaptado ao mercado único*.
- 2 CASE: *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report*.
- 3 Sobre as alternativas de fendas fiscais, definición e cálculos, resulta moi interesante o informe elaborado polo grupo de traballo sobre a fenda fiscal da Comisión Europea: *The concept of tax gaps. Report on VAT Gap estimations*.

- 4 No informe relativo a estas estimacións publicado no ano 2015, CASE, *Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States*, realízanse tamén cálculos da "fenda política".
- 5 Esta cifra negativa chama a atención e debe contextualizarse na problemática derivada da aplicación dunha metodoloxía única a realidades moi distintas e con datos de partida que deben ser mellorados.
- 6 OM (2011) 851 final, 6.12.2011. COM (2009) 544, 22.10.2009, *Programa de acción para a redución das cargas administrativas na UE*.
- 7 *A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system*. Institute for Fiscal Studies. 2010. (DG. TAXUD/2010/DE/328).
- 8 COM (2011) 851 final, 6.12.2011.
- 9 Directiva 2006/112/CE do Consello, do 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema común do IVE.
- 10 COM (2010) 695 final, 1.12.2010. *Libro verde sobre o futuro do IVE. Cara a un sistema de IVE máis simple, máis robusto e eficaz*.
- 11 COM (2011) 206, 13.4.2011. *Comunicación da Comisión sobre a "Acta do Mercado Único"*.
- 12 COM (2016) 148 final, 7.4.2016. *Relativa a un plan de acción sobre o IVE. Cara a un territorio único de aplicación do IVE na UE. É hora de decidir*.
- 13 Esta é unha rede creada entre as administracións tributarias para o intercambio rápido de información selectiva en materia de fraude no IVE.
- 14 Neste sentido podería desempeñar un papel importante a creación dunha Fiscalía Europea, proposta pola CE en COM (2013) 534, 17.7.2013. *Proposta de Regulamento do Consello relativo á creación da Fiscalía Europea*.