

## 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 el Área de Fiscalidad - Católica Porto Business School

Coordinador del Equipo de Expertos del IVA de la  
Unidad de los Grandes Contribuyentes - Autoridad Tributaria Portuguesa  
duartetravanca@hotmail.com

MIGUEL A. VÁZQUEZ TAÍN

Facultad de Ciencias Económicas  
Universidad 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 La importancia del IVA en los Estados miembros. 3 La brecha en el IVA –VAT Gap– en la UE. 4 Problemática actual del sistema del IVA en la UE. Especial referencia a las implicaciones asociadas a la globalización de la economía. 4.1 Complejidad, inseguridad jurídica y costes de administración. 4.2 Necesidad de una mayor armonización. 4.3 Sistema provisional. 4.4 Pérdidas de recaudación y vulnerabilidad del sistema al fraude. 5 Conclusiones. 6 Bibliografía.

## 1 INTRODUCCIÓN

El proceso de internacionalización de la economía, conjuntamente con la competencia cada vez más intensa de las regiones emergentes en el marco de la economía mundial, unido a los rápidos cambios en los modelos de negocio y a los avances técnicos, constituyen nuevos desafíos que requieren de los agentes económicos –tanto públicos como privados– una cada vez mayor capacidad de adaptación a la realidad en la que operan.

Este nuevo paradigma de la globalización plantea también importantes desafíos a los viejos sistemas fiscales, que se revelan, en muchos casos, desajustados de las realidades a las que pretenden encuadrar y gravar. Son en bastantes aspectos sistemas anacrónicos, que resultan ineficaces e ineficientes desde el punto de vista de los ingresos y, además, crean barreras al comercio internacional de bienes y servicios o al desarrollo de actividades de carácter internacional. Junto a esto, la crisis económica ha emplazado a los Estados a un doble reto en el ámbito de sus políticas, a saber, el de ayudar al crecimiento económico de forma sostenible y el de la consolidación de sus finanzas públicas. La propia Comisión Europea (CE) ha explicitado reiteradamente que las políticas fiscales representan un mecanismo importante para superar dichos retos, siendo preciso prestar una mayor atención al diseño y organización de los sistemas impositivos para hacerlos más eficaces, eficientes y equitativos, y esto es especialmente cierto en lo relativo al sistema del IVA de la Unión Europea (UE)<sup>1</sup>.

El IVA, como impuesto basado en el consumo, constituye un elemento esencial en este sentido, al configurarse como una de las claves de la política europea para conformar un mercado único más desarrollado y justo que facilite el crecimiento económico y la creación de empleo. Además, este tributo se ha asentado como una fuente de ingresos principal y con una tendencia creciente, tanto para los Estados, recaudadores directos y beneficiarios últimos de este, como para la propia UE, al constituir, de forma indirecta, uno de sus recursos propios. Recordemos que las aportaciones de los Estados al presupuesto de la UE se calculan en función de las bases armonizadas del IVA de cada país.

No obstante, el sistema del IVA en el conjunto de la UE no ha evolucionado al ritmo al que lo han hecho los cambios y retos asociados a la globalización de la economía. Su actual configuración, concebida como un sistema transitorio que ya perdura más de 25 años, presenta una gran complejidad y fragmentación, con 28 regímenes nacionales distintos, que hace que se perciba como uno de los principales obstáculos para el desarrollo de un comercio intracomunitario eficiente, lo que impide la materialización de un auténtico mercado único, al tiempo que facilita el incumplimiento de las obligaciones relacionadas con este impuesto. Dicho incumplimiento, además de suponer una falta de equidad para el sistema, merma los ingresos de los Estados en un momento en el que su necesidad es de lo más imperiosa.

Resulta ineludible una reflexión en profundidad sobre la evolución y la realidad actual del sistema del IVA en el ámbito de la UE, analizando su adecuación al contexto económico actual y a los objetivos de los Estados y de la UE en relación con el mercado único y la consolidación de los presupuestos públicos, que permita detectar sus debilidades y planificar su necesaria configuración futura. En ese análisis lleva trabajando la CE de forma importante en los últimos años, pero apremia la necesidad de adoptar e implementar ya las medidas derivadas de esa reflexión.

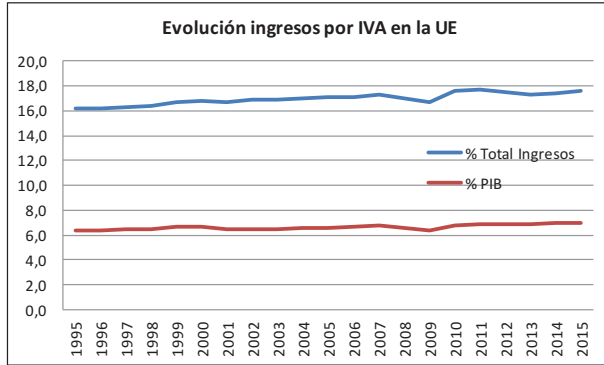
En esa línea, con este trabajo pretendemos contribuir al debate abierto sobre la problemática actual del sistema IVA en la UE, para lo cual, además de esta introducción, recogemos la importancia de este tributo dentro de los ingresos públicos, así como su evolución en los últimos años –apartado segundo–, evaluamos la falta de eficacia y eficiencia, en términos de pérdida de recaudación, para lo que analizamos las brechas fiscales –apartado tercero–, y posteriormente nos centramos en los principales aspectos de la problemática que actualmente presenta el impuesto en relación con la nueva realidad económica que supone la globalización, parte de los cuales pueden explicar las pérdidas de recaudación del impuesto, valorando las propuestas que en este momento se empiezan a configurar de cara a la adaptación del sistema del IVA en la UE al contexto económico actual y futuro. Finalmente, realizamos un resumen de todo lo anterior a modo de conclusiones.

## **2 LA IMPORTANCIA DEL IVA EN LOS ESTADOS MIEMBROS**

En el año 2015, la media ponderada de los ingresos procedentes del IVA representaba el 17,6% de los ingresos impositivos totales de los Estados miembros de la UE, lo que en términos de su producto interior bruto (PIB) suponía un 7%. Como se observa en el gráfico 1, desde el año 1995 los ingresos por el IVA en el conjunto de la UE, tanto en términos de PIB como respecto de los ingresos totales, presentan una tendencia creciente, únicamente troncada en los años 2008 y 2009 por los efectos de la crisis económica sobre el consumo, recuperándose rápidamente en los años siguientes, fruto de las medidas que los gobiernos tomaron incrementando la presión fiscal con el objetivo de hacer frente a los desequilibrios que aquella causó en sus presupuestos. Si comparamos las cifras del año 2015 con las de 1995, podemos ver que la recaudación por el IVA ha aumentado en 0,6

puntos del PIB y en 1,4 puntos en los ingresos impositivos totales, lo que lo configura como un impuesto que no sólo tiene un peso muy importante dentro de los ingresos fiscales de los países, sino que además ha ganado protagonismo dentro de estos en los últimos años.

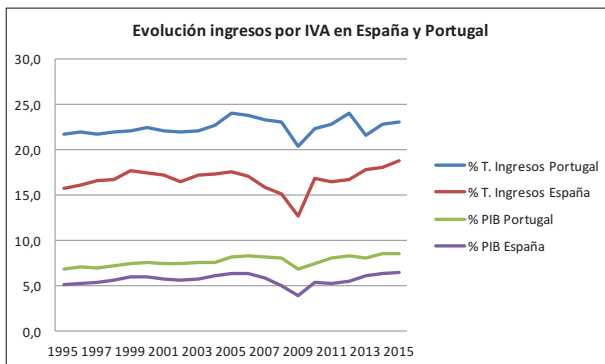
Gráfico 1. Evolución de los ingresos por IVA en la UE



Fuente: Eurostat (2016)

Nos parece interesante singularizar la evolución de los ingresos por IVA en España y Portugal –a modo de ejemplo próximo, gráfico 2–, constatando una tendencia similar, en lo que a la evolución se refiere, a la del resto de Estados de la UE, aunque con diferencias significativas entre los dos países. En Portugal, el peso de los ingresos por IVA –que representan el 8,6% del PIB y el 23,1% de los ingresos totales– es significativamente mayor que en España –6,5% del PIB y 18,8% de los ingresos–, situándose por encima de la media de la UE y mostrando una menor sensibilidad a los efectos de la crisis económica, aunque, a diferencia de España, sufrió una segunda caída de ingresos por la desaceleración de su economía en el año 2013.

Gráfico 2. Evolución de los ingresos por IVA en España y Portugal

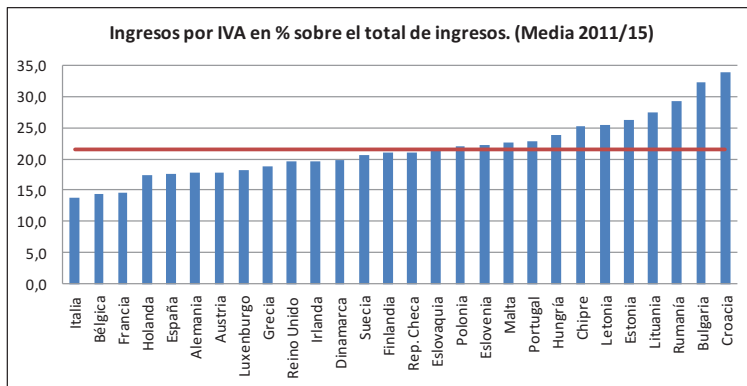


Fuente: Eurostat (2016)

Aunque la tendencia reflejada en los gráficos antes referidos es, con carácter general, común al conjunto de los países de la UE, existen diferencias significativas entre los Estados miembros,

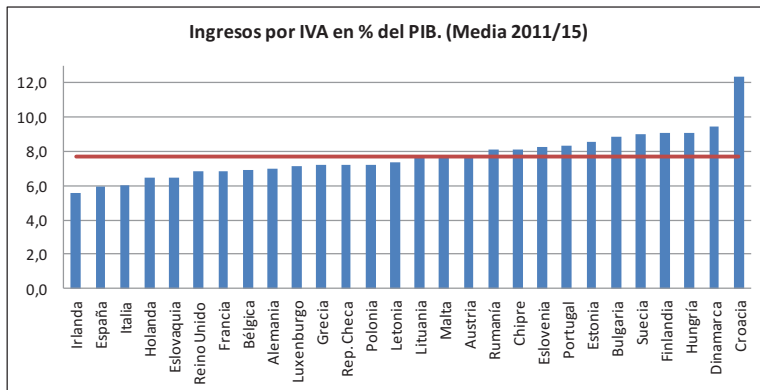
como se observa en los gráficos 3 y 4. Así, nos encontramos con países como Chipre, Letonia, Estonia, Lituania, Rumanía, Bulgaria y Croacia en los que los ingresos por IVA representan más del 25% de sus ingresos tributarios totales, y países como Italia, Bélgica o Francia en los que no alcanzan el 15% de los mismos. Cuando analizamos los ingresos por IVA en términos del PIB de cada país, aunque se constatan cambios significativos en las posiciones, las diferencias entre países marcan una tendencia similar. Hemos de destacar la posición de España en estas variables, que se posiciona como segundo Estado miembro con menor peso de los ingresos por IVA en términos de PIB.

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



Fuente: Eurostat (2016)

Gráfico 4. Ingresos por IVA en % del PIB. (Media 2011/15)

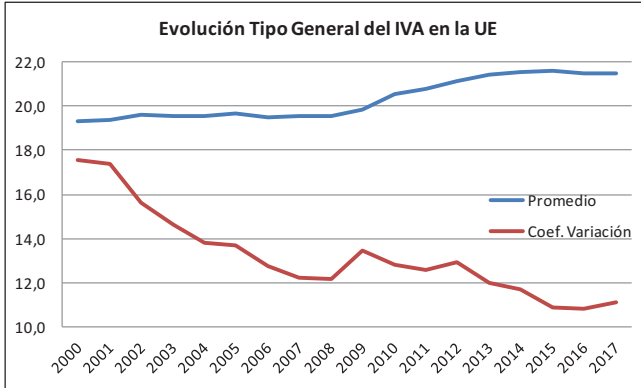


Fuente: Eurostat (2016)

A la hora de profundizar en la evolución y las diferencias en los ingresos por el IVA en los países de la UE, puede resultar clarificador analizar sus tipos impositivos, centrándonos en el tipo general. En lo relativo a los cambios en dicho tipo impositivo en los últimos años, se constata

un significativo incremento a partir del año 2009, situándose ahora su promedio en el 21,5%, frente al 19,3% del año 2000, lo que supone un incremento de un 11,3%, 2,2 puntos más. Esta evolución ha minorado significativamente la dispersión en los tipos generales entre países, pasando su coeficiente de variación del 17,6 en el año 2000 al 11,1 en el año 2017 (ver gráfico 5).

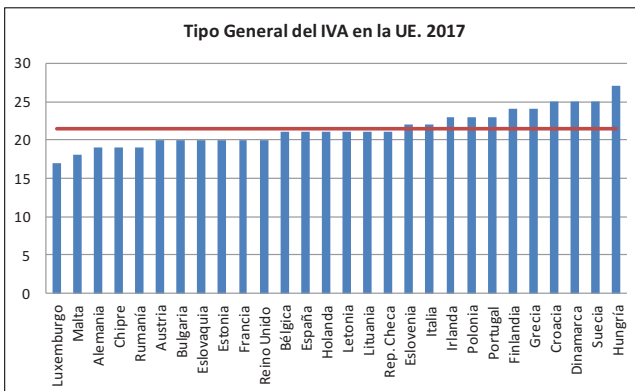
Gráfico 5. Evolución del tipo general del IVA en la UE



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

Pese a la caída en la dispersión entre los tipos impositivos, aún existen diferencias significativas entre los países, no sólo en lo que al tipo general se refiere –que varía entre el 17% de Luxemburgo y el 27% de Hungría, ver gráfico 6–, sino también en la configuración de los tipos reducidos y los superreducidos –ver cuadro 1–, y, lo que es aún más importante y no analizamos en este trabajo, en la asignación que cada país realiza de las distintas operaciones de entregas de bienes o de prestaciones de servicios a cada uno de los tipos impositivos, verdadera explicación de las diferencias entre países.

Gráfico 6. Tipo general del IVA en la UE. 2017



Fuente: Taxation Trends in the European Union (2017)

Cuadro 1. Tipos impositivos del IVA en la UE. 2017

Estado miembro	Código	Tipo superreducido	Tipo reducido	Tipo general
Alemania	DE	-	7	19
Austria	AT	-	10 / 13	20
Bélgica	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	SI	-	9,5	22
Estonia	EE	-	9	20
España	ES	4	10	21
Finlandia	FI	-	10 / 14	24
Francia	FR	2,1	5,5 / 10	20
Grecia	EL	-	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
Rumanía	RO	-	5 / 9	19
Suecia	SE	-	6 / 12	25

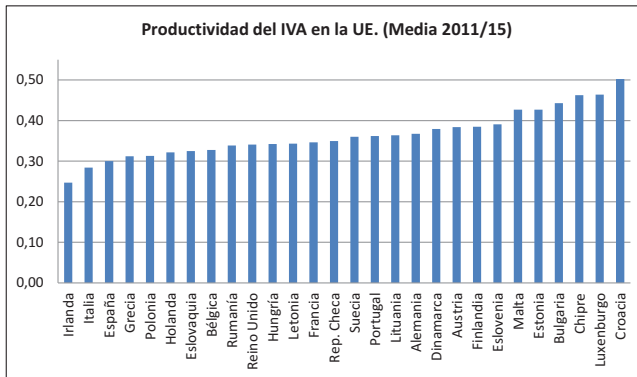
Situación a 1 de enero de 2017

Fuente: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/vat\\_rates\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf)

Para profundizar en el análisis de las diferencias en los tipos impositivos y de los ingresos por el IVA entre países, nos parece adecuado definir y aplicar algún índice de productividad en dicho impuesto. En este sentido, si calculamos la recaudación en términos del PIB por cada punto del tipo impositivo del IVA, considerando únicamente el tipo general, se observan divergencias importantes que guardan cierta relación con la importancia relativa de los ingresos por el IVA en los Estados: la productividad es justamente el doble en el país que presenta el valor más alto –Croacia, ver gráfico 7–, que aquel en el que el IVA es menos productivo –Irlanda–, con una variabilidad de este indicador, medida como la desviación típica en relación con la media

Europea, de 17,7. Debe destacarse que la variabilidad de la productividad, medida de la forma indicada, se ha incrementado desde el 14,2 en el año 2000 hasta el 18,9 en el año 2008, años de fuerte crecimiento de los ingresos en línea con la evolución de la economía, para disminuir a continuación, con la caída inicial de ingresos y la recuperación posterior fruto de las medidas tomadas por los gobiernos, hasta 16,9 del año 2015.

Gráfico 7. Índice de productividad del IVA en la UE



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

Aunque parte de estas diferencias en los ingresos y en la productividad del IVA pueden estar explicadas por el distinto peso del consumo en el PIB entre países y las variaciones en los tipos impositivos, una cuantía significativa de las mismas tiene su origen, sin duda, en el desigual gravamen de los distintos bienes y servicios, aplicando exenciones o tipos reducidos, así como por el grado de éxito en la gestión del impuesto y, con ello, en la lucha contra el fraude fiscal. Además, la problemática que presenta actualmente el sistema del IVA en la UE, aunque afecte a todos los países, seguramente tenga una incidencia diferente en cada uno de ellos.

### 3 LA BRECHA EN EL IVA –VAT GAP– EN LA UE

La estimación de la diferencia entre los impuestos efectivamente recaudados y la teórica cuantía que debería ser ingresada, si se aplicase correctamente la normativa y la Administración tributaria tuviese la eficacia suficiente para garantizar dicha recaudación, ha sido objeto de una atención creciente en los últimos años por parte de los gobiernos, buscando inicialmente una cuantificación, como paso previo a identificar los factores que están detrás para poder hacerles frente y minorar esa brecha.

La CE ha sido especialmente activa en este sentido, y desde el año 2013<sup>2</sup> la Dirección General de Impuestos y Mercado Único viene encargando la realización de informes sobre la brecha en el IVA –VAT Gap–, contando en este momento con estimaciones para el período 2011-2015.

La brecha en el IVA se puede definir como la diferencia entre la suma de ingresos por IVA efectivamente recaudados y la teórica cuantía que previsiblemente debería ser recaudada teniendo en cuenta la realidad económica de los Estados miembros y la normativa en vigor en este impuesto. En concreto, en los estudios de la CE se define esta brecha como la diferencia entre la deuda fiscal total derivada del IVA, en referencia a la teórica deuda fiscal total por este impuesto –VAT



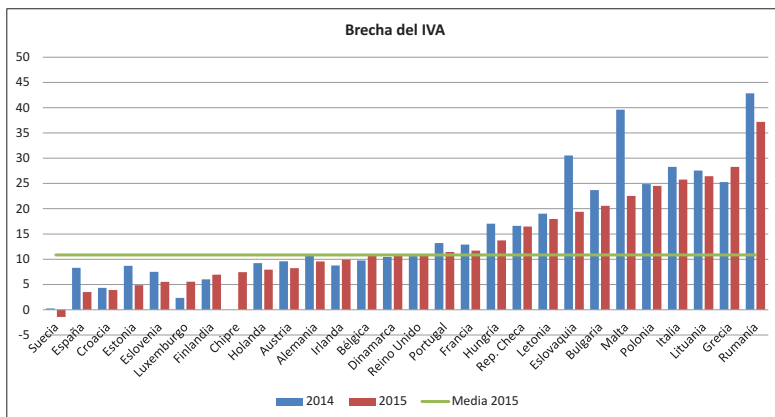
*total theoretical liability (VTTL)*– y la cuantía realmente recaudada. Esta definición de brecha en el IVA no puede correlacionarse exclusivamente con una estimación del fraude fiscal o, por extensión, con situaciones de evasión o elusión en este impuesto. Otros factores como la insolvencia o quiebra de empresas, retrasos en el pago de los impuestos, omisiones negligentes, ineficacia o fallos de la gestión tributaria, etc., contribuyen a incrementar la pérdida de recaudación en el IVA.

Se pueden hacer cálculos complementarios a la brecha antes definida, estimando también la diferencia entre esa teórica deuda tributaria derivada del IVA –VTTL– y lo que sería la recaudación “ideal” por este impuesto, que se conseguiría aplicando el tipo general del IVA al consumo final, eliminando los efectos de los tipos reducidos y las exenciones. Es lo que se conoce como la “brecha política”, al ser resultado de las decisiones propias de los gobiernos, y cuantifica los ingresos adicionales que un Estado podría recaudar si aplicase un gravamen uniforme a todos los bienes y servicios<sup>3</sup>.

Para las pretensiones de este trabajo, nos parece más apropiado centrarnos en los cálculos de la primera variante de brecha fiscal, que en el informe encargado por la CE publicado en 2017 presenta una información homogénea y actualizada para el período 2011-2015<sup>4</sup>. La metodología aplicada se basa en un enfoque descendente, calculando la recaudación teórica del IVA a partir de las cuentas nacionales relativas a la oferta y a la demanda. En concreto, la teórica deuda tributaria considera los gastos finales de los hogares, el sector público y las entidades sin fines lucrativos; el IVA no deducible de los consumos intermedios en operaciones exentas; y el IVA de la formación bruta de capital y de los sectores exentos. Todo ello teniendo en cuenta la regulación específica en materia del IVA de cada uno de los Estados.

Los resultados de las estimaciones sorprenden por su cuantía: en el año 2015 los países de la UE dejaron de ingresar 151,5 mil millones de euros. Con una recaudación teórica estimada de 1,187 billones de euros, los ingresos reales por IVA tan sólo alcanzaron 1,035 billones de euros, lo que supone una pérdida del 12% de los ingresos posibles. Es significativa la diferencia entre Estados miembros, con brechas que van desde el 42% de Rumanía hasta el -1,4% de Suecia<sup>5</sup> (ver gráfico 8).

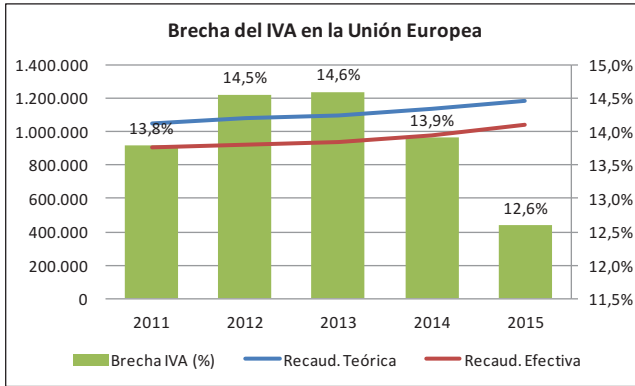
Gráfico 8. Brecha del IVA en los países de la UE



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

Si analizamos la evolución durante el período referido –ver gráfico 9–, en el conjunto de los Estados miembros la recaudación real por el IVA se ha incrementado, en términos nominales, de media en un 14,5% entre los años 2011 y 2015, frente a un aumento de la recaudación teórica del 12,9%, lo que permitió minorar la brecha fiscal por IVA del 13,8% al 12,6%. En todo caso, es resaltable el incremento experimentado inicialmente en los años 2012 y 2013 hasta alcanzar el 14,6% en este último año, para disminuir posteriormente de forma importante en el 2014 y 2015.

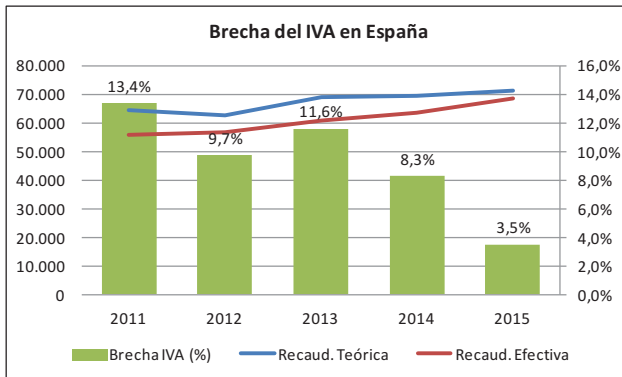
Gráfico 9. Brecha del IVA en la UE



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

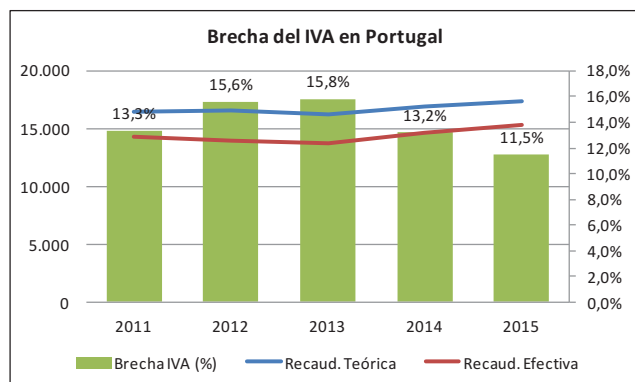
Recogiendo las brechas fiscales en el IVA en España y Portugal separadamente –ver gráficos 10 y 11–, constatamos un comportamiento similar al del conjunto de la UE en lo que a su reducción se refiere, que en el caso de España es muy significativo, hasta situarse en el año 2015 en tan sólo el 3,5% de los ingresos teóricos, una cuarta parte de la media del conjunto de los Estados miembros. Portugal, con una brecha fiscal del 11,5%, se posiciona más en línea con el resto de los países de la UE, aunque situándose ligeramente por debajo de su media.

Gráfico 10. Brecha del IVA en España



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

Gráfico 11. Brecha del IVA en Portugal



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

Tanto las significativas diferencias entre países como los fuertes cambios en alguno de ellos de un ejercicio a otro ponen de manifiesto la necesidad de mejorar la metodología y, sobre todo, la información económica que sirve de base para esta, con problemas de homogeneización entre Estados, y de fiabilidad y homologación en algunos casos. Por este motivo, la información que suministran los cálculos de las brechas fiscales debe valorarse con cautela, considerándola más bien un índice de la eficiencia general del sistema del IVA y un indicador de la capacidad de las administraciones tributarias de los países para aplicar su normativa y recaudar el impuesto correspondiente.

En todo caso, sí es verdad que, ya sea derivado del comportamiento de los contribuyentes, de la ineficiencia del propio sistema del IVA o la ineficacia de los sistemas tributarios, y al margen de su cuantía exacta, los niveles de brecha fiscal del IVA en la UE suponen un importante problema para los Estados miembros, que ven limitadas sus capacidades económicas, al tiempo que genera inequidad. Estos niveles de brechas fiscales también ponen de manifiesto una ineficiencia en el funcionamiento del mercado único, al presuponer la existencia de factores que son la causa de aquellas relacionados con la operativa asociada a este.

#### **4 PROBLEMÁTICA ACTUAL DEL SISTEMA DEL IVA EN LA UE. ESPECIAL REFERENCIA A LAS IMPLICACIONES ASOCIADAS A LA GLOBALIZACIÓN DE LA ECONOMÍA**

Han pasado más de 25 años desde la implementación del mercado único y la adaptación del sistema del IVA en la UE a lo que implicaba esa nueva realidad y, aunque durante este tiempo se han introducido modificaciones en la normativa, aquel presenta una serie de problemas, parte de los cuales quedan claramente en evidencia tras el análisis de los datos realizado en apartados anteriores, que requieren ser evaluados y corregidos con el objetivo de minimizar su impacto, tanto en términos de recaudación como de eficiencia y eficacia del sistema. Agrupamos y desarrollamos de forma resumida en este apartado dicha problemática, haciendo referencia a las principales medidas necesarias para su solución.

## 4.1 Complejidad, inseguridad jurídica y costes de administración

La fragmentación del sistema común del IVA en la UE, con 28 regímenes nacionales distintos, además de dificultar la materialización de un mercado único eficiente, introduce un exceso de complejidad que se traduce en un incremento de los costes de cumplimiento y en una mayor inseguridad jurídica. La divergencia en materia normativa, pero también en todo lo relativo al funcionamiento de las administraciones tributarias, aumenta los costes de desempeño de los sujetos pasivos, y esto es especialmente significativo en las operaciones intra-UE.

La propia CE<sup>6</sup> maneja estimaciones de costes para las empresas asociados a sus obligaciones en materia del IVA que oscilan entre el 2% y el 8% de lo recaudado<sup>7</sup>, avanzando que, si se eliminasen las obligaciones de carácter nacional más estrictas que las exigidas inicialmente por la propia UE o se redujesen en un 10% las discrepancias entre los Estados miembros en lo concerniente a los procedimientos administrativos, se podría facilitar un incremento del comercio intracomunitario de entre el 2,6% y el 3,7%, lo que supondría un crecimiento del PIB del 0,2% al 0,4%.

Esta complejidad afecta principalmente a las pequeñas y medianas empresas (pymes), que cuentan con menos recursos para hacer frente a las dificultades derivadas de la divergencia en las normas y la complejidad en el cumplimiento de las obligaciones asociadas a las operaciones intracomunitarias. Este problema les supone costes relativamente altos, lo que genera una pérdida de competitividad que limita su capacidad de expansión en el ámbito comunitario y, con ello, de crecimiento en tamaño, con todo lo que ello implica para el desarrollo de las economías.

Se han dado pasos en los últimos años en la simplificación del sistema, como la implementación de la “miniventanilla única” para los proveedores de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o televisión y electrónicos a los consumidores finales en la UE, pero resultan necesarias medidas adicionales, muchas de ellas reiteradamente propuestas, pero que requieren de un mayor empeño en su implementación. Entre estas nos parece oportuno destacar:

- La necesidad de facilitar el acceso de los operadores a una información exacta, fiable y puntual sobre el funcionamiento del sistema del IVA en cada uno de los Estados miembros. Aunque el objetivo final debe ser el de una mayor equiparación en los procedimientos tributarios, mientras este no se materialice resulta importante un conocimiento veraz y fiable de la operativa, máxime cuando las distintas lenguas actúan como una dificultad añadida.

- Mejorar la definición y la interpretación de la normativa europea en materia del IVA, concienciando a todos los agentes implicados, Consejo, Comisión Europea y operadores, de que las buenas prácticas en este sentido permitirán reducir los costes de cumplimiento sin afectar a los ingresos derivados del impuesto.

- Debe avanzarse en la homogeneización de las obligaciones formales. Aunque se ha avanzado en materia de facturación, principalmente con la factura electrónica, el resto de las obligaciones de documentación e información siguen presentando diferencias entre países que obligan a las empresas a incurrir en costes adicionales para su adaptación a la realidad de cada uno de ellos.

- Aprovechar mejor las nuevas tecnologías digitales para que la operativa del impuesto sea más ágil y sencilla, lo que también reduciría significativamente los costes.

En resumen, avanzar en la simplificación de los procedimientos y de la normativa, así como garantizar la mayor seguridad respecto de esta última, reduciría los costes operativos para los contribuyentes y para las propias administraciones tributarias, lo que facilitaría el cumplimiento por parte de los primeros e incrementaría los ingresos netos de los gobiernos, aumentando así la eficiencia del sistema.

## 4.2 Necesidad de una mayor armonización

La armonización de las bases imponibles y de los tipos impositivos son objetivos planteados reiteradamente pero que todavía distan mucho de ser una realidad plena. Aunque se han dado pasos en la equiparación y ampliación del ámbito cubierto por las bases imponibles –integrando ciertas actividades del sector público y minorando exenciones, con la finalidad de eliminar parte del tratamiento diferenciado de determinadas operaciones–, son menores los avances en el establecimiento de una estructura de tipos impositivos acorde con una realidad económica global.

La normativa actual otorga libertad a los Estados miembros para fijar los tipos impositivos del IVA, lo que ha dado lugar a unas diferencias –como hemos recogido en el apartado segundo– que generan distorsiones en la competencia y costes añadidos en el cumplimiento de las obligaciones. Esta problemática de los tipos impositivos, aunque en parte deriva de las importantes diferencias entre los tipos generales, viene motivada principalmente por la aplicación de tipos reducidos muy dispares y, sobre todo, por la delimitación de los bienes a los que se les aplican.

Existe un debate previo en relación con los tipos impositivos en el que se integran opiniones con arreglo a las cuales la aplicación de los tipos reducidos no es el instrumento más adecuado para el logro de los objetivos políticos, en especial si se pretende favorecer a los sectores sociales más necesitados o fomentar el consumo de bienes y servicios de carácter social.

En todo caso, al margen de su utilidad para alcanzar los objetivos que se les asignan, por la disparidad que generan en el gravamen de los bienes y servicios dentro de un mismo Estado, y entre estos, deberían ser objeto de una revisión que, aun sin eliminar la autonomía de los gobiernos, tenga como resultado una mayor armonización en este ámbito. Existe un consenso casi generalizado de que dicha revisión debería seguir estos principios rectores<sup>8</sup>:

- Supresión de los tipos reducidos que supongan un obstáculo para el correcto funcionamiento del mercado interior. Los cambios en el entorno económico pueden haber convertido en distorsionadores los tipos impositivos reducidos que en su momento tuvieron justificación.

- Eliminación de los tipos reducidos en los bienes y servicios cuyo consumo haya sido desaconsejado por otras políticas de la UE, como es el caso de los consumos perjudiciales para el medio ambiente o la salud.

- Garantizar que los cambios tecnológicos y las nuevas formas de materializar las actividades empresariales asociadas a estos no den lugar a que los mismos bienes y servicios queden sujetos a tipos impositivos distintos en función de cómo se suministren.

El objetivo último es reducir las distorsiones que la falta de armonización de los tipos reducidos y de su adecuación a la realidad económica actual genera en el funcionamiento de los mercados. Las restricciones en su aplicación supondrían además un incremento en la recaudación que permitiría la reducción de los tipos generales o facilitaría la consolidación de las cuentas públicas.

## 4.3 Sistema provisional

Los Estados miembros asumieron en su día el compromiso de adaptar el sistema del IVA al mercado único, de tal forma que fuera gestionado en toda la UE del mismo modo que dentro de cada Estado miembro. Aún hoy la directiva del IVA<sup>9</sup> estipula que la operativa del impuesto en relación con las operaciones intracomunitarias tiene un carácter transitorio, que debe ser sustituida por un sistema definitivo basado en el principio de tributación de los bienes y servicios en el Estado de origen.

No obstante, como reconoce la propia CE en el *Libro verde sobre el futuro del IVA*<sup>10</sup>, existen razones de peso que explican por qué no se ha podido no ya implementarlo, sino incluso intentarlo. Estas son evidentes:

- Se requeriría una importante armonización de los tipos de IVA, que como vimos en el apartado anterior dista mucho de ser una realidad, para evitar que las diferencias entre estos influyan en las decisiones relativas a en dónde comprar, y ello no sólo para los particulares, sino también para las empresas, ya que el pago del impuesto, aunque mayoritariamente pueda deducirse, afecta a la tesorería. En todo caso, como analizamos en el apartado segundo, en los últimos años se ha producido cierta convergencia de los tipos generales del IVA.

- Se hace necesario que el sistema de compensación sea lo suficientemente eficaz como para permitir garantizar la percepción de los ingresos en concepto de IVA por el Estado miembro en el que tiene lugar el consumo. Las nuevas tecnologías de la información –que han evolucionado sustancialmente desde que se lanzó este viejo objetivo– podrían ayudar a superar este obstáculo.

- Los Estados miembros, en la práctica, pasarían a depender unos de los otros para la recaudación de una parte sustancial de sus ingresos tributarios, y esto siempre genera recelos.

La CE en el *Acta del Mercado Único*<sup>11</sup> ha puesto de manifiesto la necesidad de establecer un sistema del IVA definitivo en relación con las transacciones transfronterizas y, para ello, examinar si el objetivo inicial continúa siendo viable. Los estudios en este sentido han confirmado que el principio de tributación en origen resulta prácticamente inalcanzable, por lo que, desde una postura pragmática, y políticamente más razonable, los esfuerzos y las propuestas de estos últimos años se han centrado en la implementación de un sistema basado en la imposición en el Estado miembro de destino que funcione adecuadamente.

En la práctica, el diseño del nuevo sistema se basa en el gravamen de las operaciones transfronterizas en el país de origen, pero con las estipulaciones normativas del país de destino e ingresándose finalmente la recaudación en este último. De esta forma, los consumos intermedios y finales se seguirían gravando en el Estado al que son transportados, como aproximación al lugar de consumo. La puesta en práctica de este nuevo sistema requerirá de una instauración progresiva, que puede partir de la ampliación del actual sistema de “ventanilla única” para dar cabida, de forma transitoria, a los suministros de bienes transfronterizos entre empresas, mientras no se llegue a un trato equivalente para todas las entregas de bienes y servicios en el mercado único, ya sean nacionales o transfronterizas, aunque para estas últimas aplicando la normativa del país de destino.

Un sistema como este requiere de una importante confianza y cooperación entre las distintas administraciones tributarias de los Estados, ya que el país al que llegan las mercancías dependería del país de partida para recaudar el IVA correspondiente a ese suministro transfronterizo.

Aunque en el punto siguiente analizamos específicamente las acciones necesarias en materia de fraude, la implantación de este sistema definitivo para las operaciones transfronterizas dificultaría a los sujetos pasivos la planificación fiscal o la comisión de fraude, por lo que se hace cada vez más imperiosa su concreción normativa y su puesta en práctica, poniendo fin así a un sistema transitorio que, si bien ha cumplido su papel de viabilizar desde el punto de vista fiscal la nueva realidad que supuso en su momento el mercado único, se ha quedado ya obsoleto.

#### **4.4 Pérdidas de recaudación y vulnerabilidad del sistema al fraude**

El sistema del IVA de la UE ha evolucionado más lentamente que el marco económico y tecnológico, que se ha caracterizado por modelos empresariales con rápida capacidad de adaptación,

basados en una utilización cada vez mayor de las nuevas tecnologías y volcando sus actividades hacia los servicios, que representan actualmente sobre el 70% de la actividad económica. El resultado es un nivel de brecha fiscal en el IVA, como analizamos en el apartado anterior, que requiere de medidas específicas contundentes para minorarla.

No cabe duda de que simplificar el sistema del IVA, armonizar las disposiciones relativas a este y, sobre todo, implementar un sistema único para todo el territorio y operaciones tendrían efectos muy positivos en la minoración de la brecha de este impuesto. No obstante, se requieren actuaciones directamente relacionadas con el fraude y las pérdidas de recaudación para un mayor éxito en estos objetivos. En este sentido, en línea con las conclusiones a las que los diferentes grupos de trabajo y la propia CE<sup>12</sup> han llegado sobre este tema, nos parece oportuno indicar las siguientes:

- Mejorar la cooperación dentro de la UE y con terceros países

Aunque se han dado pasos en este sentido, como la creación del *Eurofisc*<sup>13</sup>, no se ha sido lo suficientemente ambicioso como para materializar una cooperación entre las administraciones tributarias que permita hacer frente realmente al problema del fraude. Debe cambiarse el enfoque de la cooperación, basado en el mejor de los casos en el intercambio de información, a uno que, junto con este intercambio, lleve aparejado un análisis y unas actuaciones conjuntas. Este nuevo enfoque de colaboración de las administraciones tributarias debe ser ampliado también al ámbito judicial<sup>14</sup>, aduanero, de los cuerpos y fuerzas de seguridad y de las instituciones financieras. En definitiva, la cooperación contra el fraude debe materializarse en un trabajo conjunto, de forma única y a escala de la UE, para poder luchar eficazmente contra el fraude.

Junto a ello, debe impulsarse también la cooperación con las organizaciones internacionales y con los países terceros, ampliando a estos la cooperación administrativa interna de la UE, para poder ser efectivos contra determinados tipos de fraude, en especial el asociado al comercio electrónico.

- Implementar administraciones tributarias más eficaces

Una economía globalizada requiere de unas administraciones fiscales acordes con esa realidad, que cuenten con los medios necesarios para garantizar la tributación de las operaciones internacionales. En este sentido, la generalización de la Administración electrónica o medidas específicas como la contabilidad fiscal digital, además de ir en la línea de la simplificación de los procedimientos, facilitarían la cooperación antes referida y la lucha contra el fraude fiscal. De nuevo se hace necesario que la transformación y modernización de las administraciones fiscales en este sentido se realice bajo unas pautas comunes a nivel europeo.

- Programas específicos para determinados Estados miembros

Las diferencias en las brechas fiscales entre Estados miembros –que en algunos casos superan el 40% y en otros son prácticamente nulas– ponen de manifiesto realidades muy distintas, cuyos efectos van más allá de las propias fronteras de esos países y perjudican a los que son origen o destino de operaciones con ellos relacionadas.

Se hace necesario exigir y tomar medidas excepcionales de lucha contra ese fraude estructural que perjudica al conjunto de la UE. En este sentido, hay propuestas y solicitudes que abogan por la concesión de excepciones normativas temporales que, teniendo en cuenta las características de cada Estado miembro, permitan aplicar un sistema generalizado de inversión del sujeto pasivo como medida de lucha contra el fraude.

Además de los problemas prácticos de implantación de estas medidas, o los efectos colaterales para otros países a los que se podría trasladar el fraude, consideramos que irían en contra

del objetivo que se ha marcado la propia CE de lograr cuanto antes un sistema único, robusto y eficaz. Por eso no nos parecen oportunas, ni aunque sea de forma transitoria, medidas de este tipo. Impulsados por las instituciones europeas, se deberían poner en marcha programas específicos de análisis de las brechas fiscales, de identificación del origen de estas, y de articulación de medidas para corregirlas en los Estados más afectados por este problema. De nuevo, aunque en este caso con implicación especial de determinados países, debe ser la UE europea la que de forma única tome la iniciativa y actúe.

- Adaptación del sistema del IVA a la nueva operativa económica

La orientación actual de la economía hacia nuevas formas de materialización de las operaciones, con un auge de todo lo relacionado con las nuevas tecnologías y el comercio electrónico, de la economía colaborativa, del mayor peso de los servicios y de estructuras empresariales alternativas a las tradicionales, suponen un reto importante desde el punto de vista de la sujeción al IVA de esas operaciones, ya sea a nivel nacional como transfronterizo. Se requiere un trabajo conjunto para que el sistema IVA se adapte a esa nueva realidad y garantice la recaudación del IVA correspondiente.

Aunque consideramos que el éxito en la reducción de la brecha del IVA vendrá de la mano de la implantación de un sistema del IVA en la UE único, definitivo, sencillo y armonizado, deben tomarse medidas específicas que minoren cuanto antes este problema. La economía global requiere en este ámbito de una amplitud de miras que permita pasar en determinados aspectos del sistema del IVA de la concreción y gestión a nivel local a actuaciones conjuntas a nivel europeo. Solamente así se tendrá éxito en este empeño.

## 5 CONCLUSIONES

Del análisis del sistema del IVA en el ámbito europeo y de las implicaciones que para este tiene el nuevo marco de la economía mundial, más global e internacionalizada, facilitando la movilidad y la deslocalización de los agentes económicos, de las actividades y de la utilización de las nuevas tecnologías, podemos concluir:

- El IVA se configura como un tributo con un peso muy importante dentro de los ingresos fiscales de los países –el 17,6% de media del total de ingresos de los Estados miembros, lo que supone el 7% del PIB–, que además ha ganado protagonismo relativo dentro los recursos públicos en los últimos años. Existen diferencias importantes entre los Estados miembros respecto de la relevancia del IVA.

- La configuración y la variabilidad de los tipos impositivos entre los Estados miembros puede explicar parte de la disparidad en la importancia y en el peso relativo del IVA. En todo caso, se constata una convergencia significativa del tipo general en los últimos años.

- Al calcular la productividad del IVA, medida como los ingresos en porcentaje del PIB por cada punto del tipo impositivo general, se obtienen resultados muy desiguales entre Estados, duplicando el país más productivo su rendimiento respecto al menos productivo.

- Los cálculos de la brecha fiscal en el IVA, definida como la diferencia entre los ingresos efectivamente recaudados y los que teóricamente se tendrían que recaudar, pone de manifiesto una pérdida media en la UE del 12% de los posibles ingresos. De nuevo se constatan diferencias muy importantes entre los Estados, siendo casi nula en algunos y superando el 40% en otros. En todo caso, en los últimos años esta brecha muestra, con carácter general, una tendencia descendente.



- La fragmentación del sistema del IVA en la UE, con 28 regímenes distintos, genera una diversidad normativa y de procedimientos tributarios que incrementa considerablemente los costes de desempeño por parte de los sujetos pasivos, especialmente significativos en las operaciones intra-UE, lo que genera ineficiencia en el funcionamiento del mercado único. La simplificación normativa y de los procedimientos se convierte así en un objetivo prioritario.

- Esta falta de armonización normativa es especialmente significativa en lo relativo a los tipos impositivos. A pesar de los avances en la convergencia de los tipos generales, la estructura y asignación de bienes y servicios a los tipos reducidos y superreducidos distorsiona el buen funcionamiento de los mercados, tanto dentro de cada Estado como entre estos. Manteniendo la autonomía de los gobiernos en este ámbito, se hace necesaria una revisión que concluya en una política de tipos reducidos, más armonizada entre Estados, que restrinja su utilización adecuándola a la realidad económica actual.

- La imposibilidad de cumplir con el compromiso inicialmente asumido de acabar introduciendo un sistema de tributación en origen para las transacciones intracomunitarias ha generado una transitoriedad tan prolongada que afecta significativamente a la eficiencia del sistema. Desde una perspectiva pragmática y políticamente práctica, debe cerrarse e implementarse cuanto antes el que será el sistema definitivo del IVA, basado en el principio del Estado de destino, con las estipulaciones normativas de estos, pero gestionado en el origen dando un trato equivalente a todas las transacciones, tanto nacionales como transnacionales.

- Aunque avanzar en la simplificación, en la armonización y en el establecimiento de un sistema definitivo del IVA para las operaciones intracomunitarias redundará en la reducción de las brechas fiscales, se hace imperativo articular planes específicos de lucha contra el fraude en este impuesto, que presenta realidades muy diferentes entre Estados pero que afecta al conjunto de la UE, por las implicaciones que conlleva también para los países con mayor cumplimiento.

- Avanzar en la solución de los problemas que actualmente presenta el sistema del IVA en la UE, incrementando su eficiencia y eficacia, requiere, en suma, un cambio de paradigma que suponga asumir la imposibilidad de mantener el diseño y gestión del impuesto a un nivel local en una economía global. Sólo actuando de forma conjunta a nivel de los Estados de la UE se podrá dar respuesta a la realidad del nuevo 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., y Owens, J. 2010. «An International Perspective on VAT», *Tax Notes International*, 59 (12): 943-54.
- Comisión Europea 2009. *Programa de acción para la reducción de las cargas administrativas en la UE*. COM (2009) 544, 22.10.2009.
- Comisión Europea 2010. *Libro verde sobre el futuro del IVA. Hacia un sistema de IVA más simple, más robusto y eficaz*. COM (2010) 695 final, 1.12.2010.
- Comisión Europea 2011. *Comunicación de la Comisión sobre el "Acta del Mercado Único"*. COM (2011) 206 final, 13.4.2011.
- Comisión Europea 2011. *Sobre el futuro del IVA. Hacia un sistema de IVA más simple, eficaz y adaptado al mercado único*. COM (2011) 851 final, 6.12.2011.
- Comisión Europea 2013. *Propuesta de Reglamento del Consejo relativo a la creación de la Fiscalía Europea*. COM (2013) 534, 17.7.2013.
- Comisión Europea 2016. *Relativa a un plan de acción sobre el IVA. Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la UE. Es 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. *Propuesta de directiva del Consejo por la que se modifica la 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 el futuro del IVA. Hacia un sistema de IVA más simple, eficaz y adaptado al mercado único*.
- 2 CASE: *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report*.
- 3 Sobre las alternativas de brechas fiscales, definición y cálculos, resulta muy interesante el informe elaborado por el grupo de trabajo sobre la brecha fiscal de la Comisión Europea: *The concept of tax gaps. Report on VAT Gap estimations*.
- 4 En el informe relativo a estas estimaciones publicado en el año 2015, CASE, *Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States*, se realizan también cálculos de la "brecha política".
- 5 Esta cifra negativa resulta llamativa y debe contextualizarse en la problemática derivada de la aplicación de una metodología única a realidades muy distintas y con datos de partida que deben ser mejorados.
- 6 COM (2011) 851 final, 6.12.2011. COM (2009) 544, 22.10.2009, *Programa de acción para la reducción de las cargas administrativas en la 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 del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA.
- 10 COM (2010) 695 final, 1.12.2010. *Libro verde sobre el futuro del IVA. Hacia un sistema de IVA más simple, más robusto y eficaz*.
- 11 COM (2011) 206, 13.4.2011. *Comunicación de la Comisión sobre el "Acta del Mercado Único"*.
- 12 COM (2016) 148 final, 7.4.2016. *Relativa a un plan de acción sobre el IVA. Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la UE. Es hora de decidir*.
- 13 Esta es una red creada entre las administraciones tributarias para el intercambio rápido de información selectiva en materia de fraude en el IVA.
- 14 En este sentido podría desempeñar un papel importante la creación de una Fiscalía Europea, propuesta por la CE en COM (2013) 534, 17.7.2013. *Propuesta de Reglamento del Consejo relativo a la creación de la Fiscalía Europea*.