

NOTAS Y DOCUMENTOS

INFORME GENERAL DE LOS SUBGRUPOS A, B Y C, EN ORDEN A LA ARMONIZACION DEL IMPUESTO SOBRE LA CIFRA DE NEGOCIOS (*)

(Comunidad Económica Europea)

JUSTIFICACION DEL TRABAJO DE LOS SUBGRUPOS

La justificación del presente trabajo que se contiene en la parte primera del mismo radica, siguiendo la tónica de los trabajos fiscales de la Comisión, en la necesidad de armonizar tanto como sea posible las diversas legislaciones de los países miembros respecto al impuesto sobre la cifra de negocios. Tal exigencia, prevista en el artículo 99 del Tratado de Roma, se hace preciso a fin de conseguir el buen funcionamiento del Mercado Común.

Existen, en principio, determinados inconvenientes que se oponen a la buena marcha del mercado y que conciernen de la diversidad de legislación fiscal. Son éstos:

1.º) La dificultad de aplicación de tipos medios previstos en el artículo 97.

2.º) El fomento de la concentración vertical de las empresas inherente a los sistemas en cascada.

3.º) El obstáculo que para la libre circulación de los productos constituye el mantenimiento de fronteras fiscales.

4.º) Las complicaciones que, derivadas de la multiplicidad de regímenes, se presentan al comercio internacional.

(*) Informe del Comité Fiscal y Financiero de la C. E. E. Trad. y resumen de J. Gil Ruz.

Todo ello llevó a que en la sesión del 23 de febrero de 1960 la reunión plenaria decidiera crear tres subgrupos denominados A, B y C, que se encargarían de investigar las posibilidades de realizar la armonización prevista, con arreglo a las siguientes hipótesis:

Subgrupo A: Supresión de los controles físicos en las fronteras.

Subgrupo B: Impuesto único general percibido en una etapa anterior a la del comercio al detall, combinado eventualmente con una imposición sobre los detallistas.

Subgrupo C: Impuesto común percibido en la etapa productiva, combinado con un impuesto autónomo recaudado en el nivel de comercialización, e impuesto sobre el valor añadido combinado, llegado el caso, con un impuesto percibido en la etapa de comercialización.

De acuerdo con estas hipótesis, cada subgrupo ha estudiado las posibilidades de eliminar los obstáculos anteriormente mencionados. Pero como una posición realista conduce a pensar que las barreras fiscales no podrán ser suprimidas en breve plazo, los subgrupos B y C han examinado los méritos de cada sistema bajo el doble aspecto de la supresión y mantenimiento de las fronteras fiscales dentro de la Comunidad.

Es interesante también recoger qué entienden los subgrupos B y C por supresión de fronteras fiscales. Estiman que tal expresión no ha de considerarse solamente como la supresión de los controles físicos en las fronteras de los países miembros, sino también como la eliminación de las medidas de compensación a la exportación y a la importación para los intercambios entre dichos países.

Justificado de esta forma el trabajo de los subgrupos, pasa el informe a analizar el resultado de la misión encomendada a cada uno de ellos.

INFORME DEL SUBGRUPO A

Como ya se ha especificado, a este subgrupo se le encargó el estudio de la posible supresión de los controles físicos a que se hallan sometidos, en la actualidad, los intercambios de mercancías entre los Estados miembros por el concepto del impuesto sobre la cifra de negocios, y sin que se implicase una armonización de los diferentes sistemas impositivos.

En un primer lugar se exponen cuáles deberían ser los conceptos generales que marcaran la pauta a seguir en el futuro, en contraposición con los sistemas actuales, analizando tanto la actividad de impor-

tación como la de exportación. Para el comercio de importación, el pago del impuesto sobre la cifra de negocios, así como su control y demás trámites que en la actualidad se efectúan cuando la mercancía pasa por la frontera, deberían reemplazarse por una declaración periódica efectuada por los destinatarios en los países importadores. Esta declaración versaría sobre las mercancías importadas por el país en cuestión de otro país miembro. El importador pagaría al mismo tiempo el impuesto sobre la cifra de negocios debido a la importación de dichas mercancías. Como la declaración no podría dejarse bajo ningún concepto al puro arbitrio del importador, el subgrupo propone un sistema de comprobación sobre el importador, consistente en el examen de su contabilidad. Pero como este sistema por sí solo, a veces, puede pecar de ineficaz, la administración fiscal debería hallarse en condiciones de hacer uso, caso de necesidad, de los informes que la administración fiscal del otro país miembro haya podido efectuar sobre la contabilidad del exportador.

Por lo que respecta a la exportación de mercancías hacia los países miembros, el control físico de las mismas que hoy se efectúa, o al menos puede efectuarse, en la frontera deberá suprimirse. El control de la exención y del reintegro eventual del impuesto sobre la cifra de negocios que pueda concedérsele a un exportador se fundará en la contabilidad del exportador. Así como en el caso de la importación, también podrá acudir a la contrastación de datos con el país importador.

La idea sobre la que se ha apoyado el sistema descrito anteriormente es la de que el control físico es poco practicado para el impuesto sobre la cifra de negocios respecto de las transacciones en el mercado interno de cada país, siendo éste mucho más amplio que el exterior.

Pero una reglamentación de este tipo no se halla exenta de objeciones. En efecto, si bien en el ámbito interno de un país la contrastación entre las contabilidades del vendedor y del comprador es relativamente fácil o, por lo menos, factible, cuando se trata del comercio internacional el problema presenta un grado de dificultad auténticamente insalvable. Sin embargo, la posibilidad de contraste es una necesidad vital para asegurar una eficacia adecuada del control. Por ello, el subgrupo propone que ha de paliarse este inconveniente gracias al intercambio de información entre las administraciones fiscales de los países miembros, lo que exige, a su vez, una determinada adaptación de los métodos de control.

A continuación, dentro del propio trabajo del subgrupo A, se ex-

ponen la serie de regímenes fiscales que existen en los diferentes países miembros en cuanto a forma de percepción del impuesto y control del mismo. Tal apartado se justifica por el hecho de que el sistema propuesto se inspira en las medidas que se aplican a las transacciones interiores en este campo del control y percepción.

Como sería demasiado prolijo entrar en detalles acerca del sistema propio de cada país miembro, se continuará con el apartado que recoge la forma de aplicación del sistema para la importación.

Por lo que respecta a las declaraciones y pago del impuesto, se repite lo ya recogido anteriormente cuando se exponían los criterios generales del sistema.

El subgrupo A estima que en los países donde los detallistas no se hallan sometidos al impuesto sobre la cifra de negocios, tales como Bélgica, Italia y los Países Bajos, la obligación de proceder a efectuar declaraciones y pagos periódicos entrañaría una nueva carga administrativa, pero ello sería inevitable.

Por otra parte, estas obligaciones deberían imponerse, asimismo, a los comerciantes que no se hallan sujetos a la obligación de declarar su cifra de negocios. Dentro de este ámbito caerían las llamadas *entreprises forfaitaires* francesas y belgas, y, en cierto modo, Italia.

En cuanto a los particulares importadores (que no tienen la categoría de comerciantes), será difícil hacerlos sujetos pasivos del impuesto según este sistema, y, por otra parte, no pueden ser obligados a llevar una contabilidad.

Todo lo anterior, naturalmente, lleva consigo la necesidad de establecer unas técnicas orientadas hacia la *recaudación impositiva*.

En primer lugar se estima que las importaciones que efectúan los particulares escapan a este impuesto. En cuanto se refiere al tráfico de viajeros privados, no existe solución alguna que permita evitar estos hechos. Otro es el caso para las llamadas *maisons de vente par correspondence*, cuya actividad no cesa de incrementarse. Para ellas habría de elaborarse un procedimiento especial; y de los dos métodos que se exponen por el subgrupo, el que se cree mejor es aquél mediante el que se obliga a dichas organizaciones a no poder enviar al extranjero más que las mercancías provistas de un timbre fiscal, que debería adquirirse en el país al cual se destinan las mercancías.

No obstante lo anterior, si las disparidades entre los impuestos de los distintos países no son muy elevadas, estos hechos no deben suscitar un temor excesivo. Los más elevados costes de transportes harán, en

términos generales, desaparecer enteramente o en parte las ventajas de una imposición más débil. En este caso, continúa exponiendo el informe, se podrá incluso renunciar al establecimiento de una reglamentación especial para las *maisons de vente par correspondence*, a condición de que éstas no tengan derecho a exenciones o a devoluciones de impuestos en caso de exportación hacia los países miembros.

A fin de resolver las dificultades que presenta la estimación actual de la base imponible del impuesto sobre la cifra de negocios cuando se trata de importaciones, se debería tratar de percibir, en lo sucesivo, el impuesto sobre la importación en base del precio de compra (a definir) pagado por el destinatario.

Otro problema planteado es el derivado de que el impuesto sobre la importación varía considerablemente en los diversos países de acuerdo con la naturaleza de las mercancías, por lo que, en la práctica, será con frecuencia difícil para el comprador conocer el tipo impositivo aplicable. Ello representará para la administración fiscal un inconveniente, desde el momento en que no puede comprobar si el impuesto ha sido aplicado correctamente más que con la ayuda de las facturas de compra, ya que casi siempre no será posible una contrastación de facturas con mercancías. Es por ello por lo que se habrán de imponer unas *normas contables a las empresas*.

Por lo expuesto en el párrafo anterior, el subgrupo ha creído necesario que el comerciante que exporte mercancías de un país miembro a otro debe hallarse obligado a confeccionar facturas y a conservar una copia de las mismas en su contabilidad. Para fomentar el cumplimiento de dicha obligación, tanto la exención como la devolución del impuesto sobre la exportación podrían subordinarse al cumplimiento de esta obligación. Asimismo, el comerciante que reciba mercancías de un país miembro se debe hallar obligado a conservar las facturas de compra en su contabilidad. Estas facturas deberán contener todos los datos sobre la naturaleza de las mercancías que guarden relación con las especificaciones de la nomenclatura de la tarifa, que sean necesarias para el cálculo del impuesto sobre la importación.

Más adelante, después de considerar diversas hipótesis, el subgrupo se halla de acuerdo en que este sistema ofrece serias posibilidades de fraude fiscal, que se alzan por encima de las existentes con el sistema actual de control y percepción del impuesto en las fronteras.

Por su parte, en lo referente a la colaboración entre las administra-

ciones fiscales, las comunicaciones entre las mismas deben revestir la forma de obligatoriedad para el país exportador. La información recogerá los datos extraídos de la contabilidad del vendedor. Esto, que exigirá una reglamentación legal, podría tomar cuerpo a partir de una convención entre los países miembros del C. E. E.

Más adelante el subgrupo hace determinadas consideraciones de tipo técnico sobre dicha cuestión. Por lo que respecta a la extensión de tal legislación, las delegaciones no han llegado a un acuerdo unánime, pues las hay que estiman que, en vista de las grandes posibilidades de un fraude existente, es necesario prever, en general, un intercambio sistemático e integral de las facturas de venta. Sin embargo, el subgrupo opina que tales envíos y controles masivos de documentos son prácticamente irrealizables. Por ello otras delegaciones estiman que la utilización de dichos datos ha de considerarse como un medio complementario de control que puede tener el carácter de meros sondeos.

Pero como existen transacciones internacionales que no tienen la consideración de compras y ventas, tales como las que se realizan entre las empresas en un país y sus filiales en otros, habrá necesidad de arbitrar algunos métodos que permitan efectuar tal control. En principio, el sistema a aplicar podría ser el mismo que el descrito para los envíos de mercancías efectuados de acuerdo con una compraventa, con la condición, por supuesto, de existir la obligación de mantener facturas del envío de las mercancías. Asimismo, cuando se verificase la inspección de comprobación respecto de los impuestos directos, podrán examinarse igualmente estos casos particulares, y si se encuentran transacciones de este tipo, sería conveniente ponerlo en conocimiento del órgano administrativo encargado de la gestión del impuesto sobre la cifra de negocios.

Hasta aquí se ha descrito tan sólo el sistema referente a los intercambios entre los países miembros. Más adelante, el subgrupo ha estudiado la necesidad de establecer unas normas para controlar el comercio con terceros países, en función de la supresión de las fronteras aduaneras dentro de la Comunidad.

Para este análisis, el subgrupo ha tenido en consideración tres casos:

1.º) La importación de mercancías que provienen de terceros países y para las que el derecho de aduana es pagado en el país de destino.

En este caso, el impuesto sobre la cifra de negocios, que se debe

pagar en el país de destino, puede hacerse efectivo cuando las mercancías se despachan, cual es el procedimiento actualmente aplicado.

2.º) Importación de las mercancías que provienen de terceros países y para los que el derecho de aduana se paga en un país miembro distinto del país de destino de estas mercancías.

Respecto de esta situación existen posibilidades:

a) La primera podría consistir en que el impuesto sobre la cifra de negocios se percibiese en el país miembro que ejecuta la importación, al mismo tiempo que el derecho de aduana que corresponde al país de destino y según los criterios de éste.

Sin embargo, ésta no parece ser una fórmula adecuada, en tanto en cuanto que los funcionarios del país importador se hallarían obligados a aplicar una legislación extraña, o también por el hecho de que sería preciso recurrir a una compensación financiera entre los distintos países.

b) En segundo lugar podrá imponerse la obligación de declarar periódicamente, no sólo las mercancías que provienen de uno de los países miembros, sino también las mercancías que provienen de terceros países y para los que no es posible comprobar que el impuesto sobre la cifra de negocios, debido a la importación, se haya pagado de una forma regular en el momento del despacho de la mercancía en el país de destino.

3.º) Las mercancías se expiden de un tercer país a otro de la misma consideración, a través del territorio de los países miembros (tránsito).

En este caso, las formalidades que se refieren al impuesto sobre la cifra de negocios podrían ser las mismas que las que rigen para los derechos aduaneros, bien entendido que si el tránsito no se efectúa regularmente habría que determinar cuál de las tarifas de los países miembros debería aplicarse. El subgrupo se inclina por la aplicación, en este caso, de la tarifa más elevada existente en los países miembros.

Pasa ahora el subgrupo a examinar cuál habrá de ser la reglamentación en relación con la exportación de mercancías hacia los países miembros.

En comparación con el sistema actual de exención y reintegro del impuesto sobre la cifra de negocios, en relación con la actividad exportadora, la instauración del sistema propuesto tendría como único resultado el suprimir la posibilidad actual de *comprobar* la exportación en la frontera y el examen de las mercancías. La verificación de la exención y el reintegro no podría, pues, más que fundarse en un control

contable del exportador completado por un intercambio de datos entre las administraciones fiscales. La desobediencia en cuanto a la obligación de mantener copias de facturas en la contabilidad debería ocasionar la pérdida de los derechos de exención o reintegro. Este método parece ser posible por el hecho de que ciertos países controlan ya dichas operaciones fiscales por medio de las contabilidades de los exportadores.

La posibilidad de fraude fiscal, a consecuencia de registrar ventas en el mercado interior como exportaciones, podría ser paliada mediante una contrastación entre las contabilidades del comprador y vendedor.

Por último, las delegaciones de los países que conceden mucha mayor importancia al control de la exportación en las fronteras estiman que, a menos que el intercambio de copias de facturas no se lleve a efecto de una forma integral y sistemática, lo que difícilmente sería realizable en la práctica, el sistema propuesto llevará consigo peligros de fraude mayores aún que el sistema actual.

En cuanto a las implicaciones que este sistema pudiese tener en relación con otros controles efectuados en las fronteras, el subgrupo ha llegado a la conclusión de que no será necesario afectarlos por el hecho de la supresión del control físico para el impuesto sobre la cifra de negocios.

Finalmente, se pasa a efectuar una consideración recapitulativa del sistema propuesto, siendo las conclusiones más importantes las siguientes:

a) La eventual instauración del sistema estudiado no conducirá a la armonización de los diferentes regímenes de impuesto sobre la cifra de negocios que se hallen en vigor en los seis países miembros.

b) Permanecerán los inconvenientes que se derivan de la diversidad de sistemas, entre los que se encuentran la aplicación de tipos medios para los impuestos de compensación a la importación y retornos por exportaciones.

c) Por el mismo motivo, continuará el incentivo para la integración vertical de las empresas.

d) No se suprimirán las fronteras fiscales, puesto que los únicos controles fiscales suprimidos serán los relativos al impuesto de que se trata.

e) Partiendo de la hipótesis de que la reglamentación se aplicará en la situación actual, en la cual juegan sistemas muy diferentes, el subgrupo ha expresado las siguientes opiniones:

-- Que existen mayores posibilidades de fraude fiscal con el nuevo

sistema que con el actual. (La forma de paliarlo ya se ha expuesto anteriormente.)

— Que las cargas administrativas de los importadores serán considerablemente pesadas, especialmente en aquellos países que tienen tipos impositivos muy diferentes para el impuesto sobre la importación.

— En ciertos países habrá que imponer nuevas obligaciones en lo tocante a pagos y gestión a cierta clase muy extendida de pequeños comerciantes que, en la actualidad, no se hallan sometidos al impuesto sobre la cifra de negocios.

No obstante, esta nueva reglamentación permitirá el tráfico de mercancías entre los países miembros sin las molestias a que se ven sometidos en la actualidad en las fronteras.

La posición de las delegaciones ante todo lo anterior, sin embargo, es dispar. El subgrupo, en consecuencia, no ha llegado a un acuerdo unánime. Ciertas delegaciones creen que el sistema examinado es realizable a pesar de las objeciones que plantea. Por otra parte, la mayoría del subgrupo estima que si no se procede a llevar a cabo una amplia homogeneización de los tipos impositivos y de las exenciones, las ventajas que presenta este sistema no compensarán los inconvenientes que surjan.

INFORME PRELIMINAR A LOS INFORMES DE LOS SUBGRUPOS B Y C

Esta parte del estudio se halla justificada por haber parecido oportuno agrupar en un informe preliminar ciertos puntos de carácter general, así como determinados elementos técnicos que son comunes para los distintos sistemas estudiados en los informes de los subgrupos B y C.

A) En un primer apartado se exponen algunas de las principales *condiciones generales* a las que debería responder, en la medida de lo posible, un sistema de impuestos sobre la cifra de negocios. Tales supuestos técnicos de carácter general son:

1.º *La racionalidad financiera*, ya que, hecha la abstracción de los objetivos económicos y sociales, ésta representa en todos los Estados miembros uno de los medios principales que coadyuvan a cubrir las necesidades financieras del Estado. Ello lleva a que deban cumplirse, en la medida más amplia posible, las dos siguientes condiciones:

a) La suficiencia impositiva con tipos tan bajos como sea posible. Es importante que se asegure tanto un rendimiento óptimo del impuesto como su constancia relativa, y se subraya con cierto énfasis que a medida que la base impositiva sea más amplia, menor podrá ser el tipo, y tanto más podrá asegurarse la constancia del rendimiento, lo que lleva a pensar extender el impuesto sobre el mayor número posible de actividades económicas. En vista de lo anterior, en teoría, parece lo más conveniente sujetar al impuesto no sólo la actividad productiva para, sino también las prestaciones de servicios.

b) Siguiendo la más ortodoxa teoría de la hacienda pública, se expone el principio de que los gastos de recaudación sean los más bajos posibles, tanto para el Estado como para el contribuyente. Ello justifica la postura de que el sistema de imposición no sea muy complicado.

2.º *Neutralidad concurrencial*, que conviene considerar, a su vez, tanto desde el plano internacional como desde el nacional:

a) Desde el ángulo internacional se trata de impedir que el impuesto influya sobre la estructura de precios de las mercancías que se exportan, y de otra parte, que las mercancías importadas se hallen sujetas al impuesto en la misma medida que las mercancías similares producidas en el interior del país. Para conseguir este objetivo, el sistema de impuesto sobre la cifra de negocios deberá permitir desgravar completamente y de forma exacta a las mercancías exportadas y determinar, asimismo, el tipo con que se desca gravar a las mercancías importadas a fin de que el peso que éstas soportan por concepto de este impuesto sea igual al que recae sobre las mercancías nacionales. Este problema, que para los intercambios entre los países socios no tiene importancia, más que en tanto que mantengan medidas de compensación a la exportación y a la importación entre ellos, subsistirá en todo caso para los intercambios con terceros países.

b) En el ámbito nacional, el impuesto sobre la cifra de negocios debe alcanzar también un grado satisfactorio de neutralidad concurrencial. Para ello han de conseguirse las cuatro condiciones siguientes:

— Evitar la ventaja que resulta de las concentraciones de empresas. La consideración se basa en que la carga fiscal soportada por un producto no deberá diferenciarse, según las distintas etapas porque atraviesa dicho producto o sus componentes en el proceso de fabricación y distribución. Tal discriminación tendría por efecto hacer resurgir el problema de las ventajas fiscales que se derivan de la concentración de empresas, problema cuya solución se impide por las graves dificult-

tades que existen en ciertos sistemas de impuesto sobre la cifra de negocios que se hallan en vigor actualmente.

Más adelante el informe ataca los problemas derivados de la concentración vertical y horizontal de las empresas, dando antes unos conceptos de lo que se entiende por tales términos.

Se estima que ciertos sistemas de impuesto sobre la cifra de negocios pueden tener una gran influencia en el sentido de fomentar la concentración vertical de las empresas o lo que, de otro modo, llama integración. Para evitarlo hace falta que las mercancías que recorren circuitos económicos largos no sean tratadas desfavorablemente en relación con las que los tienen cortos. Es necesario que el impuesto no constituya un obstáculo para el progreso técnico y la productividad a causa de la eliminación de las especializaciones. La empresa que desea especializarse no debe hallarse penada por circunstancias de orden fiscal.

- En un segundo lugar, dentro del plano nacional, se opina que debe establecerse una carga fiscal igual para mercancías semejantes. Ello responde al postulado de neutralidad que se desarrolla. No obstante, el informe estima que pueden existir ciertas discriminaciones establecidas teniendo en cuenta razones de orden económico, social u otras.

Otra condición habrá de ser el hacer el impuesto fácilmente repercutible, ya que considerado desde el punto de vista económico puede decirse que dicho impuesto se presenta en última instancia como un impuesto sobre el consumo, y, por tanto, su repercusión debe hacerse lo más fácil posible. Para ello su cálculo habrá de efectuarse de una forma muy simple.

Por último, como requisito también para favorecer la neutralidad concurrencial, la aplicación del impuesto sobre la cifra de negocios debe ser simple e igual para todas las empresas. De esta forma se evitan, entre otras cosas, que las pequeñas empresas se hallen en inferioridad frente a las que se hallan mejor organizadas, a causa de las complicaciones técnicas que la aplicación llevaría consigo. Asimismo, atendiendo a esta última consideración, debe procurarse que no se produzcan modificaciones frecuentes del impuesto.

3.º Se pasa ahora, dentro del esquema de condiciones teóricas generales, al análisis de la influencia del impuesto sobre los precios. Este problema se halla en íntima relación con el de la repercusión. No obstante, junto al proceso de repercusión conviene tener en cuenta los

efectos secundarios provocados por cada tipo de impuesto o, lo que es lo mismo, el efecto indirecto sobre los precios. A este estudio se dedica la parte VII del informe.

4.º Por último, dentro del esquema teórico general se estudia la influencia del impuesto sobre la productividad. En este sentido se estima que la neutralidad concurrencial y la aplicación simple e igual constituyen la condición esencial para que el desarrollo de la productividad no sea entorpecido.

Finalmente, el informe pone de manifiesto que las condiciones anteriores responden a un esquema ideal, pero que en la realidad es imposible satisfacer al mismo tiempo y en idéntica medida todas aquellas condiciones. Es más, en ciertas circunstancias pueden incluso excluirse mutuamente. Por ello debería tratarse de hallar un sistema que, teniendo en cuenta los distintos objetivos, cumpliera en la mayor medida posible con los anteriores principios.

B) A continuación el informe previo de los subgrupos B y C pasa a estudiar *el aspecto presupuestario en relación con los problemas de la armonización*.

El razonamiento que se efectúa, expuesto esquemáticamente, es que siendo el impuesto sobre la cifra de negocios un impuesto sobre el consumo en última instancia, la armonización debe dirigirse hacia la recaudación en el país de destino de la mercancía, que es precisamente donde se consume. Pero aun en caso de que se adoptase el criterio del país de origen y un régimen común, sería posible hacer que el país consumidor se beneficiase en gran medida de los ingresos fiscales. Ello podría conseguirse de dos formas, a saber:

— Estableciendo el régimen común de tal manera que, en la práctica, al imposición tuviere lugar de una forma completa y automática en los países consumidores. (Por ejemplo, en forma de un impuesto sobre el comercio al detall o, de una forma menos completa, como impuesto sobre los mayoristas.)

En caso de un impuesto que, según el régimen adoptado, fuese percibido principalmente en el país de origen (por ejemplo, un impuesto sobre la producción) se podría proceder a tomar medidas de compensación financiera mediante la creación de una caja común o de otros medios.

Hay que hacer constar que, no obstante lo expresado anteriormente, la misión encargada a los subgrupos no era la de tomar posición alguna

sobre los problemas presupuestarios, puesto que de esta tarea habrá de hacerse cargo un grupo especial de expertos.

C) Se pasa ahora a analizar la noción de bien imponible. En este sentido la opinión de los subgrupos es la de que cualquier bien ha de ser objeto de imposición (salvo exenciones debidas a razones especiales) y no, como en el caso del "purchase tax", tan sólo ciertas clases de bienes. En favor de ello se abona: no provocar distorsiones de la concurrencia y, mediante la generalidad, hacer más fácil un tipo impositivo bajo.

Por lo que se refiere a las transacciones con mercancías, los bienes imponibles serán, en general, todos los bienes muebles materiales.

Otro problema es ya el que plantean las transferencias de bienes inmuebles. Estas, debido a estar ya gravadas por una serie de impuestos (Derechos reales, etc.), ha parecido poco oportuno hacerlas entrar de una manera general bajo el ámbito del impuesto sobre la cifra de negocios.

También plantea una situación especial el campo de la construcción inmobiliaria, no decidiéndose si tal actividad debería considerarse como una transacción de mercancías y ser, por tanto, incluida en el régimen aplicable a los bienes muebles materiales o si, por el contrario, debiera entenderse como el resultado de una serie de prestaciones de servicios e incluirse en el régimen aplicable a ellas.

A continuación pasa el informe a analizar el *concepto de transacción y operaciones similares*. Dicho epígrafe se justifica por el hecho de que, en este aspecto, las legislaciones fiscales de los distintos países presentan, a veces, importantes divergencias.

Entre los problemas que se plantean se halla, en primer lugar, el de decidir si sólo las operaciones que implican transferencias de propiedad deben ser imponibles o si cada vez que exista remisión de un objeto o bien hay hecho imponible; en segundo lugar habrá que determinar si la remisión de mercancías para uso propio de los fabricantes o comerciantes en sus procesos productivos debe asimilarse a una transacción. Por último, y en tercer lugar, deberá precisarse si es el envío material de un bien o la disposición del mismo, sin que haya tenido lugar la posesión, lo que constituye el hecho imponible.

De cualquier modo parece que, para caracterizar el hecho imponible, se puede partir de la noción de transacción sin precisar dónde y en qué momento debe considerarse una transacción como realizada. Dicha precisión no se estima decisiva para la adopción de uno u otro sistema.

Para terminar, el informe no da un concepto de transacción sino

que se limita a exponer que dicho acto económico puede derivarse de diferentes actos jurídicos, tales como la venta, la donación, etc.

Pasa ahora el informe al estudio de las *prestaciones de servicios*: en primer término justifica cómo, desde el punto de vista económico, es auténticamente lógico incluir en un sistema de impuestos sobre la cifra de negocios no solamente las transacciones de mercancías, sino también las prestaciones de servicios. A este respecto, será preciso establecer, formando parte de la tarea armonizadora, una noción común de lo que se entiende por prestación de servicios. No obstante, se considera prematuro elaborar tal noción, ya que habrá de hallarse definida en relación con el concepto de transacción que, como se ha visto, se ha dejado en suspenso.

En segundo lugar, se plantea en términos generales la clasificación de los servicios con relación con una armonización fiscal.

Desde este punto de vista pueden distinguirse dos tipos de servicios.

a) Prestación de servicios cuyo coste influye de una forma apreciable sobre el precio de coste de las mercancías susceptibles de ser objeto de transacción en el comercio internacional. A éstos les denomina "servicios que influyen sobre los precios".

b) En los que se da el caso contrario los denomina "servicios que no influyen sobre los precios".

El criterio a seguir habría de ser que la armonización del impuesto sobre la cifra de negocios se extendiese tan sólo a las prestaciones de servicios que influyen sobre los precios.

Por último, dentro de este epígrafe general que hace referencia a los servicios, se alude al problema de la *doble imposición* y no imposición de los sistemas actuales, estimándose que sería conveniente, llegado el momento, crear un grupo de trabajo que se encargase de este estudio.

Finalmente, la parte III del informe general acaba refiriéndose a *las nociones de bienes de inversión y gastos generales*, ya que su definición permitirá sentar una base unánime, a fin de examinar el régimen fiscal aplicable a las transacciones de bienes de inversión y a ciertos gastos generales.

Los bienes de inversión quedan definidos como aquellos que colaboran directa o indirectamente a la fabricación o a la distribución, y cuya duración normal de utilización sobrepasa el año. Algunos de aquéllos podrían ser susceptibles de quedar exentos, como los inmue-

bles, los vehículos o el mobiliario. De cualquier forma, quedan excluidos del concepto de bienes de inversión las materias que físicamente se incorporan a los productos fabricados y las mercancías destinadas a la reventa.

Por gastos generales habrá de entenderse aquellos que colaboran directa o indirectamente a la fabricación o distribución de productos, pero que no recaen ni sobre las materias primas o similares, ni sobre los bienes de inversión. Esta definición, según el informe, no implica en forma alguna que se efectúe una noción jurídica ulterior para la aplicación de un sistema común determinado.

Por lo que respecta a los gastos generales que representan la compra de bienes muebles materiales (pequeño utilaje, artículos de oficina, etc.) no se excluye que fuera recomendable aplicarles el mismo régimen que se adopte para los bienes de inversión.

INFORME DEL SUBGRUPO B

Como ya se expresó en la primera parte de este trabajo, la misión que se le encomendó a este subgrupo fue la de estudiar la posibilidad de imponer un impuesto general percibido en la etapa anterior a la del comercio al detall, combinado eventualmente con un impuesto sobre los detallistas. Para ello el mencionado subgrupo ha tenido en consideración algunos sistemas actuales que se dan fuera de los Estados miembros.

Dentro del examen de un impuesto general único, percibido en la etapa anterior a la del comercio al detall, el informe recoge sistemáticamente toda la casuística impositiva.

Este sistema corresponde a un impuesto único que se percibe de una sola vez en el momento en que la mercancía que va del productor al consumidor entra en la etapa del comercio al detall. Este impuesto presenta la gran ventaja de ser neutral y no favorecer, por tanto, la concentración vertical de las empresas (integración).

En primer lugar, se hacía preciso definir qué se entiende por *sujeto pasivo del impuesto*, llegando a la conclusión de que ha de entenderse por tal al productor o comerciante al por mayor, en cuanto que efectúe transacciones con los detallistas y consumidores en el sentido propio de la palabra.

Todos los productores y comerciantes al por mayor deberán hallarse

registrados, a fin de distinguirlos de las personas no sujetas al pago del impuesto. Este registro es igualmente necesario en este sistema, a fin de permitir comprobar si la transacción efectuada por un sujeto registrado es imponible (transacción con una persona no registrada) o si puede efectuarse sin pago del impuesto (transacción con una persona registrada). En cuanto a los detallistas, pueden inscribirse voluntariamente en el registro.

En segundo lugar se define el objeto del impuesto. Así serán imposables en este sistema las transacciones de bienes muebles materiales, con excepción de las exenciones por razones especiales, como ya ha quedado especificado en páginas anteriores.

En tercer lugar trata el informe acerca del régimen aplicable a las inversiones y gastos generales, cuyos conceptos se han definido anteriormente.

En cuanto a los bienes de inversión, se efectúan tres hipótesis o posibilidades:

a) No sujeción al impuesto de las transacciones de estos bienes que se llevan a cabo entre sujetos que se hayan registrado. Ello llevaría consigo óas claras ventajas: por un lado eliminar efectos acumulativos, y, por otro lado, establecer medidas compensadoras casi exactas en cuanto al comercio internacional. Sin embargo, el tipo impositivo, debido a la disminución de ámbito de sujetos pasivos, habría de ser elevado y podría conducir a diferencias de trato entre registrados y no registrados.

b) Exención total o parcial del impuesto para los bienes de inversión. Ello tendría la ventaja de servir de aliciente a la inversión, pero implicaría la dificultad de formar relaciones de bienes exentos, así como que el tipo impositivo habría de ser más elevado que en la hipótesis precedente. La exención parcial habría de entenderse en el sentido de someter a ciertos bienes de inversión a un tipo más reducido. Así se podría, por una parte, atenuar los efectos acumulativos del impuesto y, de otra, disminuir la repercusión de una exención sobre el tipo impositivo.

c) La tercera hipótesis prevé una imposición total de los bienes de inversión.

La ventaja principal que ello llevaría consigo sería la de permitir una reducción correspondiente de los tipos impositivos, sin perjudicar a los ingresos fiscales.

Sin embargo, entre los inconvenientes se hallarían: provocar un efecto acumulativo parcial, de donde se deduce que, desde el punto de vista de la concurrencia, no podría mantenerse una estricta neutralidad; originar

una falta de estímulo para el progreso técnico; no poder realizarse sin medidas de compensación una desgravación total de las exportaciones efectuadas por sujetos registrados y no registrados, así como llevarse a cabo un gravamen exacto de las importaciones efectuadas por los no registrados. Por último, ello implicaría para los sujetos registrados un régimen en relación con los bienes de inversión diferente del de los otros bienes.

No obstante, de las tres hipótesis anteriores ha sido esta última la que ha prevalecido para el subgrupo.

En cuanto a los gastos generales, se ha adoptado idéntica solución que para los bienes de inversión, es decir, que se les someta a una imposición integral.

A continuación, el informe del subgrupo B se dedica al estudio del *régimen aplicable al consumo propio*, entendiendo por tal aquel que efectúan los empresarios, a título privado, de productos de sus propias empresas. También habrá de extenderse la consideración al caso del consumo propio para las necesidades de explotación de la empresa. En cuanto al retiro de mercancías para satisfacer necesidades privadas, se considera que debe ser objeto de imposición. Por su parte, la dedicación de bienes que efectúan los sujetos registrados para fines propios de la empresa, deberá estimarse imponible si, en caso de que el empresario tuviera necesidad de comprarlas, dichas mercancías no estuviesen exentas de gravamen.

El punto quinto del informe pasa a examinar la base *impositiva* que define, en principio, como el precio estipulado por un productor o comerciante mayorista cuando vende a un detallista.

La mayor parte de las delegaciones del subgrupo B estiman que no es preciso proceder a una rectificación más que en el caso de que un fabricante o comerciante al por mayor venda a una persona privada. Sin embargo, cuando el productor venda a un detallista o a un consumidor en última instancia, pero que no tenga el carácter de persona privada, no habrá lugar para efectuar corrección alguna. En cuanto al método a adoptar, las delegaciones no han llegado a un acuerdo unánime; no obstante, la mayoría de ellas estiman que la rectificación debería efectuarse mediante disminuciones a tanto alzado sobre los precios (corrección de la base impositiva).

Se pasa ahora al punto quinto, que trata sobre *los tipos impositivos y las exenciones*. Respecto de este problema, la encomienda que se le hizo al subgrupo preveía la posibilidad de que durante un período transitorio los Estados miembros pudiesen efectuar una fijación autónoma de los tipos y exenciones. Por ello, el informe examina los distintos problemas

que en este sentido plantea la aplicación del sistema en los seis países de la Comunidad.

En virtud de una serie de consideraciones, entre las que se encuentra el que, actualmente, el impuesto sobre la cifra de negocios significa una parte considerable de los ingresos presupuestarios de estos países, se llega a la conclusión de que los tipos han de ser estimados para conservar el nivel actual de ingresos.

El nivel normal previsto para los tipos de este impuesto se ha efectuado, para cada país miembro, teniendo en cuenta:

- a) Que se conservarán las exenciones, desgravaciones y regímenes especiales que se hallan actualmente en vigor para determinados productos.
- b) Que los ingresos actuales derivados de la imposición de los servicios permanezcan inmutables.
- c) Que se graven los bienes de inversión.

Por último, se insertan unas evaluaciones para los distintos países.

Como punto siete del informe se examina cuanto se relaciona con el *registro de sujetos y el control*, puesto que, dado el carácter de sistema de impuesto único percibido en la etapa anterior a la del comercio al detall, es necesario proceder a formar un registro de sujetos pasivos del impuesto.

El subgrupo ha examinado este problema, tanto desde el punto de vista del mantenimiento de las fronteras fiscales en el seno de la Comunidad, como desde el de la supresión. En el primer caso podría constituirse un registro público, o bien que no tuviese este carácter, pero acompañado de un sistema de certificados de pedidos o de atestados del registro. El proveedor estaría obligado a conservar el certificado de pedido de tal forma que, llegado el caso, la fotocopia o la copia certificada se hallase en su contabilidad a disposición de los funcionarios de Hacienda. En el caso de supresión de las fronteras fiscales tan sólo existe una posibilidad práctica, consistente en establecer un registro que no tuviese carácter público, y certificados de pedidos o atestados.

Por último, este sistema plantearía otro de control, en el sentido de que la eficacia habría de ser similar en todos los países, so pena de promoverse distorsiones en la concurrencia.

A continuación entra el subgrupo a estudiar el *régimen fiscal de las prestaciones de servicios*.

Conforme a los criterios fijados en la parte general, el estudio de este régimen no versará más que sobre los servicios que influyen en los precios.

En cuanto a los servicios prestados a las personas que constan en registro, se efectúan tres hipótesis:

a) Suspensión del impuesto que recae sobre prestaciones de servicios rendidos a personas registradas. Esta hipótesis presenta las siguientes ventajas: no se producirían efectos acumulativos que entrañan distorsiones de la concurrencia, y, por consiguiente, el estímulo a la concentración vertical que podría derivarse de la acumulación impositiva sería eliminado. En cuanto al comercio internacional, sería imposible una desgravación prácticamente completa para las exportaciones. Sin embargo, aparecen determinados inconvenientes, entre los que se encuentra el que los tipos establecidos para las transacciones de mercancías deberían aumentarse; que se darían diferencias de tratamiento fiscal entre sujetos registrados y no registrados y, por último, que a la hora de prever qué servicios han de excluirse se presentarían dificultades de tipo técnico.

b) La segunda hipótesis implica la confección de una relación de servicios que influyen sobre los precios y su exención, independientemente de la clase de beneficiarios (registrado o no). Esta hipótesis presenta fundamentalmente la dificultad de establecer la relación de prestaciones exentas, y darían lugar a unos tipos impositivos más elevados que en la primera. Sus ventajas, sin embargo, son, casi sin diferencia alguna, las mismas que las de la hipótesis precedente.

c) La tercera hipótesis consiste en la imposición integral de los servicios prestados a los sujetos registrados. Ello daría lugar a una clara ventaja, cual es la de permitir el establecimiento de tipos impositivos más bajos. Sin embargo, presenta dos dificultades. La primera, el producir cierto efecto acumulativo; la segunda, que no se podría llevar a cabo una desgravación total de las exportaciones y una imposición exacta de las importaciones más que con medidas especiales (medidas compensadoras a tanto alzado). No obstante, ha sido ésta la hipótesis que ha prevalecido para el subgrupo.

En cuanto al régimen aplicable a las prestaciones de servicios o a las transacciones de mercancías efectuadas con prestatarios de servicios, la conclusión ha sido que deben someterse íntegramente al impuesto.

Por último, el epígrafe trata acerca del problema de los tipos aplicables a las prestaciones de los servicios que influyen sobre los precios. En primer lugar, por razones prácticas y de ética fiscal, se ha considerado que sean gravadas al mismo tipo. En segundo lugar, se estima que si las prestaciones de servicios se gravan con tipos diferentes en los distintos países, ello originaría distorsiones en los intercambios internacionales de

las mercancías fabricadas o comercializadas con ayuda de servicios prestados y gravados en el país de origen, a menos que se estableciesen para estos intercambios medidas compensadoras, que deberían tener en cuenta la carga fiscal indirecta.

Entra ahora el informe a estudiar las soluciones fiscales por lo que respecta a los *intercambios con terceros países*, para los que se mantienen las fronteras fiscales. Ello lleva a analizar cuatro casos:

a) Exportaciones efectuadas por personas inscritas en el registro, lo que supone la mayoría de las exportaciones. Aquí se aconseja la exención de dichas operaciones. En este caso, la concesión de reintegros por exportaciones no se hace necesaria, ya que las transacciones o importaciones precedentes no se han gravado.

No obstante, sería necesaria la implantación de dichos reintegros si las transacciones de bienes de inversión y de bienes que entran en la categoría de gastos generales, así como las prestaciones de servicios a personas registradas, no se efectúan en régimen de desgravación. Estos reintegros habrían de ser a tanto alzado y compensarían el peso del impuesto sobre estos últimos tipos de bienes.

b) Exportaciones efectuadas por personas no inscritas en el registro (detallistas). En este caso, no es posible efectuar una desgravación completa de las exportaciones mediante una simple exención, ya que una persona no registrada tan sólo puede adquirir mercancías gravadas, según este sistema.

Después de hacer diversas consideraciones acerca de la importancia de las operaciones llevadas a cabo por los detallistas, el subgrupo llega a establecer dos posiciones alternativas. Por un lado, podría implantarse un sistema de registro voluntario para aquellos que efectúan exportaciones. Por otro, podría establecerse la concesión de reintegros para los detallistas no registrados que llevan a cabo exportaciones. Sin embargo, ciertas delegaciones estiman que este último procedimiento es, en la práctica, de difícil aplicación cuando se trata del comercio al detall. No obstante, se podría tratar de conceder a los detallistas exportadores una exención indirecta.

c) Por lo que se refiere a las importaciones que provienen de terceros países, efectuadas por personas inscritas en el registro, la imposición (a fin de igualar las cargas fiscales a las que soportan los productos nacionales) se efectúa automáticamente. Pero la identidad de tratamiento fiscal para las mercancías importadas y los productos nacionales no

sería completa si no se gravaran los bienes de inversión, los gastos generales y las prestaciones de servicios.

d) Si las importaciones, por el contrario, las efectúan sujetos no registrados, la conclusión es que debería llevarse a cabo una imposición con tipos similares a los aplicables a las transacciones en el interior del país. A ello debería acompañarse un sistema de impuestos compensadores a tanto alzado para los bienes de inversión, etc.

Después de haber analizado las soluciones relacionadas con el comercio internacional, fuera del área de la Comunidad, pasa el subgrupo a estudiar los problemas que plantean los *intercambios entre los países miembros*. Para ello efectúa dos hipótesis:

a) Que se mantengan las fronteras fiscales. En este caso se produce la misma situación que en el de los intercambios con terceros países.

b) Que se supriman las fronteras fiscales. Esta hipótesis encierra dos posibilidades. La primera, que las transacciones se efectúen entre personas inscritas en los registros, en cuyo caso no hay necesidad de tomar medidas de compensación y se presenta la posibilidad de establecer diferentes tipos impositivos en los distintos países, lo que acarrea el problema de controlar adecuadamente los registros. La segunda posibilidad es la de que las transacciones se efectúen entre personas registradas y compradores no registrados. Este caso llevaría consigo la aplicación del principio del país de origen, pero ello entrañaría distorsiones de la concurrencia y alteraciones en el tráfico de mercancías, si los tipos impositivos y las exenciones difieren mucho entre los distintos países. La aplicación de este principio tendría también por consecuencia que los ingresos fiscales obtenidos de estas transacciones no serían atribuidos al país de consumo, pero ello podría subsanarse mediante la creación de una caja común de compensación. No obstante, el subgrupo, en relación con los problemas presupuestarios, no ha encontrado solución alguna que sea prácticamente realizable y susceptible de satisfacer plenamente a la mayoría de las delegaciones.

Pasando a otro epígrafe, entra ahora el informe a examinar la posibilidad de *la combinación de un impuesto general único percibido en una etapa anterior a la del comercio al detall con otro impuesto al nivel de este último*.

Este sistema tendría la ventaja de poder reducir los tipos impositivos sin que ello afectase al volumen de ingresos fiscales por este concepto.

ya que al repartirse la carga tributaria entre estas dos etapas productivas, la base se amplía considerablemente.

Sin embargo, se presentan desventajas de primer orden que, en definitiva, se reducen a las dificultades que tendrían algunos países para gravar a los detallistas, pues, en ciertos casos, razones prácticas y psicológicas harían extremadamente difícil introducir o incluso reimponer dicho impuesto, aun en el caso de que los tipos fuesen muy bajos. Por otro lado, el número de sujetos aumentaría considerablemente.

Para evitar el incentivo de la concentración vertical sería conveniente que los dos impuestos no formasen un sistema acumulativo, para lo que el subgrupo analiza dos posibilidades.

No obstante, cualesquiera que sean los inconvenientes técnicos que se presenten, la hipótesis de un impuesto complementario sobre los detallistas no constituirá una solución general en tanto que haya Estados miembros que estimen que tal impuesto es irrealizable en su país.

Finalmente, el subgrupo establece una serie de conclusiones de las que, por hallarse recogidas en páginas anteriores e insertas en cada caso concreto, tan sólo se expondrán las más significativas a título conmemorativo:

-- El impuesto general único percibido en un nivel anterior al del comercio al por menor, previendo determinados aspectos relacionados con los bienes de inversión y servicios, presenta las siguientes ventajas:

- a) Neutralidad en el plano internacional y en el nacional.
- b) Favorecer el desarrollo del progreso técnico.
- c) Es de una aplicación muy simple, aunque presenta serias dificultades por lo que respecta a las empresas mixtas.
- d) Simplifica de una forma considerable el régimen aplicable a las importaciones y exportaciones.

En cambio presenta un inconveniente fundamental, y es que, debido a lo limitado de su campo de acción, habría de exigirse a tipos muy elevados. Ello podría ser paliado de dos formas: procediendo a una distribución de la carga fiscal entre todos los niveles introduciendo un sistema de pagos fraccionados, o bien renunciando a la desgravación de los bienes de inversión, gastos generales y servicios, lo que introduciría efectos acumulativos y fomentaría la concentración vertical.

No se estima que pueda ser viable al establecimiento de un impuesto complementario sobre el comercio al detall, debido a las graves dificultades

des de orden práctico, psicológico y político que se plantearían en los distintos países miembros.

En la hipótesis de que se mantengan las fronteras fiscales, la adopción del sistema daría lugar:

a) A que desaparecieran gran parte de las dificultades para la aplicación de los artículos 95-97 del Tratado, dificultades que proceden de todo impuesto en cascada.

b) A que casi desapareciese el aliciente para la concentración vertical de las empresas.

En la hipótesis de que se supriman las fronteras fiscales, permite dicho impuesto, en términos generales, que las transacciones de mercancías (que no se efectúen con bienes de inversión o similares) pueden realizarse sin medidas de compensación y sin control en las fronteras.

No obstante las dificultades que evidentemente presenta la introducción de este impuesto, ciertas delegaciones se hallan de acuerdo en considerar que su implantación constituirá un determinado progreso en relación con los actuales sistemas de impuestos en cascada.

INFORME DEL SUBGRUPO C

El motivo de este informe radica en la encomienda que se hizo al subgrupo acerca de investigar la posibilidad de implantar: 1.º Un impuesto común percibido en la etapa productiva, combinado con otro impuesto autónomo percibido en el nivel de comercialización, y 2.º Un impuesto común sobre el valor añadido, combinado, llegado el caso, con un impuesto percibido en la etapa de la comercialización.

En cuanto al impuesto que recaerá sobre la etapa productiva, se han examinado dos posibilidades: la primera, que el impuesto se perciba en la última etapa productiva; la segunda, que el impuesto se perciba mediante un sistema de pagos fraccionados.

Por lo que se refiere al impuesto sobre el valor añadido, el grupo de trabajo número I indicó que convendría examinar si podría aplicarse a una sola etapa productiva, a las etapas productivas y comercio al por mayor, o a todos los niveles productivos y de comercialización.

A continuación se recoge lo referente al *impuesto que recaerá sobre la última etapa productiva*. Este sistema consiste en un impuesto único que se recauda de una sola vez en el momento en que el producto terminado sale del puro proceso productivo para entrar en el de comercialización.

En cuanto a los *sujetos pasivos*, serán los últimos productores. Ello lleva a definir qué se entiende por productor, y en su caso, por último productor. Para el primero, es decir, para el concepto de productor, es preciso definir cuáles son los actos que dan lugar a la categoría de productor, de tal forma que cualquier persona que en principio realice actividades que caigan dentro de los actos definidos, podrá considerarse como productor. Ello plantea problemas de diverso orden, que se recogen en el informe. De cualquier forma, la definición del productor deberá ser muy clara y completa, a fin de poder obligar a las personas a las que les sea aplicable a que se inscriban en el registro, aplicándose las sanciones necesarias cuando no cumplan con tal obligación.

En cuanto a la inscripción en el Registro, como anteriormente se ha especificado, deberá ser obligatoria para todos los productores y voluntaria para los restantes comerciantes. Ello plantea el problema de "las empresas mixtas", por lo que el subgrupo, después de estudiar las ventajas o inconvenientes de una desgravación total o parcial para dichas empresas, llega finalmente a la conclusión de que parece preferible, por consideraciones prácticas, que se les considere como sujetos con doble actividad, con la condición de que por medio de la contabilidad puedan distinguir exactamente sus operaciones productivas de las puramente comerciales. Cuando ello no pudiese verificarse, "las empresas mixtas" deberán considerarse, en principio, como productores por el total de sus operaciones. Análoga dificultad se plantea para aquellos sujetos pasivos que realizan actividades productivas y prestaciones de servicios.

En definitiva, se considera como *último productor* sujeto a pagar el impuesto a la persona registrada que vende a otra no registrada.

En cuanto a los *hechos imposables*, el subgrupo determina que han de ser las transacciones efectuadas entre registrados y no registrados.

Los *objetos del impuesto* o bienes sujetos al gravamen serán, en principio, todos los bienes muebles materiales.

Más adelante el informe se extiende a determinar el régimen aplicable a los *bienes de inversión* y *gastos generales*, concluyendo que tanto los primeros como los segundos han de ser gravados.

Como ya se han referido anteriormente determinadas consideraciones respecto a este problema no se desciende al detalle, ya que los supuestos anteriores más importantes son válidos para el caso que se analiza. Esto ocurrirá con frecuencia durante el resto del trabajo.

Por lo que se refiere a las *prestaciones de servicios*, la conclusión es que habrían de hallarse sometidas al impuesto, pero cabe la posibilidad

de que lo sean a un tipo más bajo que el previsto para las transacciones de mercancías, con lo cual se conseguirían atenuar ciertos efectos acumulativos del impuesto.

El impuesto *no tendría aplicación* para las transacciones que, efectuadas entre sujetos registrados, versaran sobre materias primas y similares.

En cuanto al *régimen aplicable al consumo propio hay que distinguir*, como se hizo con ocasión del subgrupo B, dos casos:

a) Consumos efectuados por sujetos registrados que obedecen a necesidades de la empresa. En este caso no hay lugar a gravamen por tratarse de bienes que se podrían adquirir de otros sujetos registrados, sin pago del impuesto.

b) Por el contrario, son gravados los consumos efectuados por sujetos registrados, a fin de satisfacer necesidades personales y otras que no se relacionan con la actividad productiva.

Pasa ahora el subgrupo a estudiar la *base impositiva*, que define, en principio, como el precio de venta practicado por el último productor en sus transacciones con el mayorista. Cabe, no obstante, proceder a una rectificación en caso de venta directa del último productor a una persona privada, ya mediante la corrección de la base, ya por la aplicación de tipos diferentes. Esto permitirá asegurar una imposición en términos de igualdad.

Existe, por otra parte, necesidad de un *registro de productores*, cuyas modalidades se han examinado en el informe del subgrupo B. Allí nos remitimos para el análisis de cuanto afecta a los *métodos de control*.

A continuación, el informe expone los problemas planteados en relación con los *tipos impositivos y las exenciones*. A este respecto, a pesar de que la orden dada al subgrupo fue la del estudio de la posible implantación de un impuesto común y de tipos moderados, éste ha creído útil, en un primer término, examinar si la armonización podría también realizarse mediante la introducción, en los seis países miembros, de un impuesto general único percibido en la última etapa productiva, con tipos y exenciones autónomos.

Después de haber dado la anterior hipótesis, el subgrupo ha estudiado, conforme a lo ordenado, la posibilidad de introducir en los seis países un impuesto general único y común percibido en la última etapa productiva con un tipo moderado y completado, según las necesidades presupuestarias de cada país, con otro impuesto autónomo sobre la comercialización.

Por lo que se refiere al primero de los dos citados impuestos mencionados en el párrafo anterior, la unificación de los tipos implica, evidentemente, una armonización de la gran diversidad de exenciones que existen en la actualidad, por lo que parece que para este último fin existen grandes dificultades.

Por otra parte, el impuesto complementario podría exigirse ya sobre el comercio al por menor, ya sobre el comercio al por mayor. Más adelante, el subgrupo analiza los problemas que plantean ambas posibilidades de sistema mixto. Pero antes de proceder a ello, examina, según cada uno de los sistemas mixtos, cuál deberá ser el mecanismo del impuesto único sobre la producción en cuanto se refiere, de una parte, a los intercambios con terceros países, y, de otra, con los propios países miembros.

Respecto de los *intercambios con terceros países* se distinguen dos casos:

a) Para las personas inscritas en registro, las exportaciones quedarán exentas y además se gozará de un reintegro impositivo especial a tanto alzado, a fin de compensar la imposición de los bienes de inversión, prestaciones de servicios, etc. Las importaciones, por su parte, no se sujetarán al impuesto y existirá un derecho compensador especial a tanto alzado.

b) Para las personas no inscritas en registro, las exportaciones implicarán el reembolso del impuesto sobre la producción, más un reintegro especial a tanto alzado. En cuanto a la importación, se hallará sujeta al impuesto y además existirá un derecho compensador especial a tanto alzado.

En cuanto a los *intercambios entre los países miembros* de la Comunidad, el subgrupo, como se ha especificado con anterioridad, ha basado sus estudios en dos hipótesis:

a) Mantenimiento de las fronteras fiscales. Este caso presenta la misma situación que el analizado para los intercambios con terceros países.

b) Supresión de las fronteras fiscales (con tipos impositivos comunes), supuesto que el informe ha dividido en cuatro apartados:

i.º Transacciones efectuadas por un productor inscrito en el registro de un país A, con otro registrado en B. En este caso, la conclusión es que no debe existir sujeción al impuesto.

Sin embargo, se plantean problemas de control y responsabilidad solidaria.

2.° Transacciones efectuadas por un productor inscrito en el registro de un país A, con otro no registrado que radica en el país B. Ello plantea el problema de transvase de los ingresos fiscales a B, ya que la percepción del impuesto ha de efectuarse en A. Dicho problema ya fue expuesto al tratar de los conceptos generales.

3.° Transacciones efectuadas por un productor no registrado en el país A, con otro registrado en el país B. En este caso, para evitar la doble imposición, es preciso que el no registrado en el país A se inscriba voluntariamente.

4.° Transacciones efectuadas por un productor no registrado en el país A, con otro tampoco registrado en el país B. En este supuesto, el impuesto debe percibirse en el país A, pero, al igual que en el caso 2.°, se plantea el problema de atribuir los ingresos fiscales a B.

Tratados los problemas anteriores, el informe pasa al examen de la *posibilidad de combinar un impuesto común percibido en la última etapa productiva, con otro impuesto autónomo que recae sobre el plano anterior al del comercio al por menor.*

Ello significaría la necesidad de un doble registro. Por un lado, el de los productores; por otro, el de los mayoristas. Pero tal sistema daría lugar a una gran confusión y complejidad en cuanto a la aplicación técnica del impuesto, especialmente para los intercambios internacionales, incluso con terceros países. Dado, pues, que las ventajas de este sistema son muy inferiores a sus inconvenientes, el subgrupo estima que no puede constituir una solución satisfactoria.

Otro caso es el de la *combinación de un impuesto común que recae sobre la última etapa productiva con un impuesto autónomo sobre el comercio al por menor.*

Este sistema presenta pocos inconvenientes para los intercambios internacionales, pero plantea, no obstante, problemas en cuanto a la percepción y control del impuesto sobre los comerciantes al por menor.

Se entra ahora en el apartado C del presente informe, en el que se examina la posibilidad de llevar a cabo un *impuesto sobre la producción en pagos fraccionados.*

Siguiendo la sistemática ya empleada anteriormente, comienza este análisis por los *sujetos pasivos del impuesto*, entendiéndose por tales a todos los productores para los que, en este caso, el registro no presenta utilidad alguna.

Cada sujeto pasivo deberá pagar el impuesto sobre las ventas con deducción del impuesto pagado por sus compras de materias primas y

productos asimilados. Como en el caso anterior, se plantea el problema de las "empresas mixtas".

Por actividad imponible debería entenderse cualquier transacción efectuada por un productor, siendo los *bienes objeto del impuesto*, en principio, todos los bienes materiales. *El régimen aplicable a los bienes de inversión y a los gastos generales será el de su gravamen sin deducción alguna*, pues caso de darse éstas el sistema se transformaría en un impuesto sobre el valor añadido pagado en la etapa productiva, sistema éste que el mismo subgrupo C analiza más adelante.

En cuanto al régimen de deducciones, se plantean dos problemas:

- a) Forma de operar las deducciones.
- b) Extensión y límites de las deducciones.

Respecto de a), las deducciones pueden efectuarse entre bases o entre tipos. Después de analizar ciertas ventajas e inconvenientes de ambas fórmulas, el subgrupo se inclina, en principio, por la segunda.

Por lo que se refiere al punto b), las deducciones físicas (primeras materias y asimiladas) se admiten solamente para los productos sujetos al impuesto. Se plantea asimismo el problema de las empresas mixtas.

Toca ahora examinar, dentro de este supuesto, la situación del *consumo propio*. En este sentido serán gravados los consumos que satisfagan necesidades distintas de las productivas, o incluso, aunque se trate de estas últimas, en el caso de bienes que no tengan derecho a deducciones en caso de compra. Por supuesto, los consumos efectuados para satisfacer necesidades privadas quedan sujetos al impuesto.

Por *base imponible* habría de tenerse en cuenta el precio que han practicado los fabricantes a lo largo de todo el proceso productivo. Podrían, no obstante, admitirse rectificaciones de la misma en caso de venta directa de los productores a personas privadas.

En cuanto al problema del *control*, presentaría más ventajas que en otros sistemas. No sería necesaria la inscripción en un registro, ya que las evasiones fiscales presentarían menos aliciente y podrían compensarse rápidamente por medio del mecanismo de pagos fraccionados.

Por lo que respecta a los *tipos impositivos*, serían bastante elevados, pero soportables, debido a la amplia difusión del impuesto por todas las etapas del proceso productivo.

Las *exenciones*, por su parte, no se hallarían sin problemas, pero existe la clara ventaja de poderlas reducir mediante este sistema.

A continuación el informe entra, siguiendo el desarrollo de este impuesto, en el estudio de los *intercambios internacionales*.

Para los *intercambios con terceros países*, debería existir exención para las exportaciones y gravamen para las importaciones, pero se plantearía el problema relacionado con la exportación de productos exentos en el interior del país.

El análisis de los intercambios con los propios países de la Comunidad, siguiendo la tónica del trabajo, se divide en dos apartados:

a) Caso de mantenerse las fronteras fiscales se daría idéntica situación que para los intercambios con terceros países.

b) En el caso de supresión de dichas fronteras, el informe analiza cuatro hipótesis:

1.º Transacciones efectuadas entre el productor de un país A y el de un país B. En este caso, los ingresos fiscales serían percibidos proporcionalmente al valor añadido en cada uno de los países y existirían problemas para atribuir la totalidad de los ingresos fiscales al país consumidor; no obstante, el subgrupo ha previsto en el informe diversas soluciones.

2.º Las transacciones efectuadas entre el productor de un país A con otra persona de un país B que no fuese productor, quedarían gravadas totalmente en el país A, por lo que se presentarían problemas en cuanto a la transferencia de los ingresos fiscales al país de consumo.

3.º En cuanto a las transacciones efectuadas entre comerciantes del país A y productor del país B, a fin de evitar la doble imposición, el comerciante del primer país debería adoptar la calificación de productor.

4.º Las transacciones efectuadas por un comerciante del país A con una persona que no fuera productor del país B, quedarían gravadas en su totalidad en A. Con ello, como en casos anteriores, se plantearía el problema de cómo transferir los ingresos fiscales al país de consumo.

Por otro lado, dentro de este sistema, al subgrupo ha analizado la posibilidad de una *combinación* del impuesto común con pagos fraccionados, percibido en todas las etapas productivas, con un impuesto autónomo percibido en la etapa anterior a la del comercio al detall. En este caso, el impuesto autónomo necesitaría de un registro de productores y mayoristas y, por tanto, se perdería una de las principales ventajas del impuesto sobre la producción por pagos fraccionados.

Asimismo se examina, por último, la *combinación* de un impuesto común por pagos fraccionados percibido en la etapa productiva, con un impuesto autónomo percibido al nivel del comercio al por menor. Ello plantea, efectivamente, una serie de problemas en cuanto a la percep-

ción y control del impuesto sobre los detallistas. Por otro lado, presenta pocos inconvenientes para los intercambios.

* * *

Pasa ahora a analizar el subgrupo el *impuesto sobre el valor añadido*.

En este impuesto el pago se halla fraccionado entre todas las etapas que entran dentro de su campo de aplicación, en el sentido de que a cada uno de dichos niveles sólo se le grava en cuanto a su valor añadido (deducciones "físicas" y "financieras").

En primer lugar, se estudia un *impuesto sobre el valor añadido que se extiende hasta el comercio al por menor*. Los conceptos más sobresalientes en este impuesto se exponen a continuación.

Por *sujeto pasivo* se entenderá cualquier productor, comerciante y prestatario de servicios. Ello supone una simplificación en cuanto a la determinación del mismo. Las *operaciones de hechos imposables*, por su parte, deberían ser todas las transacciones efectuadas hasta la última etapa y asimismo todas las prestaciones de servicios. En cuanto al *objeto del impuesto*, serían todos los bienes muebles materiales.

Para los *bienes de inversión y gastos generales* se haría deducción del impuesto que los hubiere gravado en el momento de su compra ("deducciones financieras").

Por su parte, el régimen aplicable a las prestaciones de servicios se basaría en deducciones del impuesto que las haya gravado. Se analizan, asimismo, ciertos problemas relacionados con los tipos impositivos que deben serles aplicados.

Cuando el informe pasa al *régimen de deducciones*, efectúa su análisis en dos apartados conceptualmente distintos:

a) Deducciones físicas, por las que se entienden las que se efectúan del impuesto que haya gravado las materias primas, etc. Entre las ventajas propuestas destaca la eliminación casi total de los prorrateos con la consiguiente simplificación del impuesto.

b) Las deducciones financieras deben ser lo más amplias posibles; no obstante, los impuestos que no se identifiquen con el que recaer sobre el valor añadido no deberán considerarse como deducibles.

En cuanto a las modalidades de dichas deducciones pueden ser de dos tipos, en el espacio y en el tiempo. En el primer caso se encuentran las actividades mixtas y se estudian los métodos de prorrateo general o de afectación en los propios bienes. En el segundo, se analizan las moda-

lidades de establecer modificaciones periódicas en las deducciones a operar sobre los bienes amortizables en función de las actividades mixtas. Asimismo, se estudia un método de deducciones inmediatas del impuesto que grava los bienes de inversión y otro de deducciones anuales según las anualidades de amortización.

Posteriormente, pasa el informe a tratar sobre el *consumo propio* dentro de este impuesto. Se considera que los consumos para satisfacer necesidades privadas deben gravarse, así como los efectuados según necesidades de la empresa; no obstante, estos últimos pueden admitir posibles deducciones.

En cuanto a la *base impositiva* se considera que, en principio, lo será el precio al por menor, pero el impuesto será exigible a todo lo largo de las etapas de fabricación y comercialización, aplicando el tipo al precio real de venta con deducción del impuesto percibido en etapas anteriores. No se considera necesario el proceder a efectuar correcciones.

Por lo que respecta al *control*, no será necesario registro alguno, pero las facturas tendrán un papel esencial.

Para las *exenciones* es deseable limitarlas al máximo. Este impuesto representa, en este sentido, una gran ventaja, ya que el sector mixto no plantea problemas y, en consecuencia, disminuyen los casos de fraude.

El *tipo impositivo* podría ser bastante elevado, ya que el impuesto se extiende a todos los niveles del circuito económico, lo que da una base muy amplia sobre la que operar.

En cuanto a los intercambios internacionales hay que considerar los dos casos típicos:

a) Comercio con terceros países. Para éste se admite que la deducción (reembolso, llegado el caso) para la exportación y el gravamen a tipo normal para la importación, serán medidas suficientes para asegurar una compensación integral. No deben existir derechos compensadores ni reintegros especiales a tanto alzado.

b) Intercambio entre los países miembros. Este caso plantea dos situaciones. Una, el mantenimiento de las fronteras fiscales, para la que se da la misma situación que en relación con los terceros países. Otra es la supresión de las fronteras fiscales, para cuyo análisis se efectúan dos hipótesis:

1.º Que el impuesto se aplique con tipos y exenciones unificados, lo que a su vez da lugar a dos casos:

- - - Que las transacciones se efectúen entre un sujeto del país A que

tribute por este impuesto y otro del país B, también gravado por el mismo. En este supuesto no se presentan distorsiones, pero el impuesto sería percibido proporcionalmente según el valor añadido en cada uno de los países. Ello plantea el problema de la atribución de los ingresos al país de consumo, y en consecuencia, el subgrupo propone distintas soluciones.

— Que las transacciones se efectúen entre un sujeto obligado por el impuesto del país A y otro no obligado en el país B. En este caso existen distorsiones, pero la percepción total del impuesto en el país de origen continúa planteando el problema de la transferencia de los ingresos fiscales al país del consumo. También el subgrupo expone algunas soluciones al respecto.

2.º Que el impuesto se aplique con tipos y exenciones no unificados. Como en el caso anterior, se plantean dos posiciones:

— Que las transacciones se efectúen entre una persona obligada al pago del impuesto en el país A y otra idéntica en el país B. Se plantearía un problema de deducciones en el país B, así como el de la atribución de los ingresos fiscales al país consumidor.

— Que las transacciones se efectúen entre un sujeto gravado en el país A y otro no gravado en el país B. En este caso la imposición se daría en el país A, según el tipo en vigor en dicho país. Pero se provocarían posibles distorsiones para las cuales el subgrupo propone ciertas soluciones.

Una segunda modalidad de impuestos sobre el valor añadido que se considera es la de que éste se extienda hasta la etapa del comercio al por mayor.

En este caso, los *sujetos pasivos* serían todos los productores, todos los comerciantes al por mayor y los prestatarios de servicios. Sin embargo, aumentaría el número de sujetos "mixtos". La *base impositiva* sería, en principio, el precio normal al por mayor, pero admitiría rectificación en caso de venta directa de un productor o comerciante al por mayor a una persona privada. Esta corrección podría también efectuarse por medio de una reducción en el tipo.

De la misma forma que para la modalidad anterior, el subgrupo analiza sistemáticamente cada uno de los más importantes conceptos impositivos, para, al final, tocar el caso de una combinación de este impuesto con otro que se extienda al comercio al por menor.

La tercera modalidad del impuesto sobre el valor añadido se extiende hasta la última etapa productiva. Los *sujetos pasivos* serían los productores y prestatarios de servicios. También, como en el supuesto anterior,

se daría un aumento de casos "mixtos". La *base imponible* sería el precio comprobado para el final del ciclo productivo.

Finalmente, el subgrupo expone una serie de conclusiones respecto de los impuestos analizados.

Como tales conclusiones se hallan recogidas en los cuadros adjuntos, así como a través del trabajo, se prescinde de recogerlas.

* * *

La última parte del informe general trata acerca de las *consecuencias que se derivarían del paso de uno a otro sistema*.

Dichas consecuencias podrían examinarse particularmente respecto de los puntos siguientes:

A. Estructura de los precios y, en ciertas condiciones, de su nivel general.

B. Efectos coyunturales.

C. Dificultades de transición en cuanto a la aplicación técnica del nuevo sistema.

D. Ingresos que se recaudan por el nuevo impuesto.

En cuanto al punto A, después de hacer diversas consideraciones, el informe estima que no cabe duda alguna de que los *efectos sobre el nivel de precios* que originaría un cambio del sistema fiscal dependerían, en gran parte, de la situación económica que exista en el momento del cambio de régimen fiscal. En efecto, cuanto más favorable sea la situación de mercado para los vendedores, menos se puede contar con su colaboración para que la disminución del impuesto se traduzca en sus precios. Incluso es posible que, en ciertos casos, el incremento de los precios sobrepase a la elevación fiscal real. Sobre todo, como efecto secundario, puede ocurrir que un aumento en el impuesto que recae sobre determinado nivel pueda provocar aumentos de precios en un nivel siguiente, que tengan una amplitud superior a la propia causa. No obstante, no se excluye la posibilidad de que los gobiernos puedan controlar dichos efectos mediante ciertas medidas de intervención.

Per lo que respecta al punto B, que recoge *los efectos coyunturales*, se expone que, hecha abstracción de las influencias sobre el nivel general de precios, lo más importante es el análisis de las que particularmente ejercería un impuesto sobre el valor añadido. Y entre estas últimas se halla la que afecta a los bienes de inversión a causa de las deducciones financieras. El efecto sería provocar un incremento de la inver-

sión, que sería conveniente en caso de depresión, pero contrario a las exigencias de la economía si ésta se encontrase en coyuntura muy alcista.

Como tercera conclusión se estima que el paso de un sistema a otro originaría, inevitablemente, *dificultades técnicas en cuanto a la aplicación del impuesto*, al menos durante un período transitorio. Estas dificultades, por supuesto, las encontrarían tanto las empresas como la propia administración fiscal, e indudablemente se reflejarían también en un determinado grado de incertidumbre jurídica. Para hacer frente a esta situación, la Administración fiscal se hallaría obligada a mejorar la calidad de su personal especializado.

Por último, la reforma del sistema llevaría aparejado el riesgo de provocar diferencias, en más o en menos, en cuanto a los ingresos que provienen del nuevo sistema, en relación con los producidos por el vigente. Ello se halla conexionado con los problemas de tipos, exenciones, hábitos fiscales y estructura de la producción y del comercio.

CUADRO COMPARATIVO DE LOS SISTEMAS DE IMPUESTOS SOBRE LA CIFRA DE NEGOCIOS

CUADRO 1

	IMPUESTO SOBRE EL MA- YORISTA	IMPUESTO SOBRE LA ULTI- MA ETAPA PRODUCTIVA	IMPUESTO SOBRE LA PRO- DUCCION MEDIANTE PAGO FRACCIONADO	IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (PARTES V; CAP. D)		
	(Parte IV)	(Parte V; cap. B)	(Parte V; cap. C)	SOBRE EL COMERCIO AL POR MENOR	POR MAYOR SOBRE EL COMERCIO AL	SOBRE LA ULTIMA ETAPA PRODUCTIVA
	I	II	III	IV-a	IV-b	IV-c
A. Carácter del Im- puesto y régimen aplicable a las transacciones de mercancías.	Impuesto general (1) percibido en una sola vez. Momento de exigencia del im- puesto: Cuando la transacción se lleva a cabo entre una persona registrada (productor o comer- ciante al por mayor) y una persona no re- gistrada (comercian- te al por menor o último consumidor). Suspensión (2) del im- puesto para las transacciones entre registrados.	Impuesto general (1) percibido en una so- la vez. Momento de exigencia del im- puesto: Cuando la transacción se efec- túa entre un produc- tor registrado y una persona no registra- da (comerciante al por mayor, al por menor o último con- sumidor). Suspensión (2) del im- puesto para las transacciones entre productores registra- dos.	Impuesto general (1) percibido en todas las etapas de la producción, pero no grava, en principio, más que de una so- la vez el precio de los productos, pues- to que en cada eta- pa el impuesto que grava las compras y las importaciones de materias primas y asimiladas se deduce del impuesto exigible sobre las ventas (deducciones físicas).	Impuesto general (1) percibido sobre to- das las etapas de la producción y de la comercialización, pero que no grava, más que una sola vez el precio fi- nal de los produc- tos, puesto que en cada etapa el im- puesto que grava las compras y las impor- taciones de materias primas y asimiladas, así como los bienes de inversión, y el impuesto que recae sobre los gastos ge- nerales y los servi- cios utilizados son deducidos del im- puesto exigible sobre las ventas (deducio- nes físicas y finan- cieras).	Impuesto general (1) percibido sobre to- das las etapas de la producción y del comercio al por ma- yor, pero que no grava más que una sola vez el precio normal al por ma- yor, gracias al mé- todo de deducciones físicas y financieras. (Ver IV-a).	Impuesto general (1) percibido sobre to- das las etapas de la producción, pero que no grava más que una sola vez el pre- cio final del ciclo de la producción, gra- cias al método de deducciones físicas y financieras. (Ver IV-a).
	(1) Por «Impuesto general» hay que entender un impuesto que se aplica, en principio, a todos los productos y no a ciertas clases de productos.					
	(2) Aunque ciertas delegaciones prefieren hablar en este caso de una «Exención del impuesto» («Stenerbefreiung»), los subgrupos se hallan convencidos de la necesidad de emplear en sus informes el término de «No sujeción al impuesto» («Stenerabschub»).					

B. Régimen aplicable a los bienes de inversión y similares, comprados por un sujeto pasivo del impuesto.	Los bienes de inversión y los bienes similares, incluso comprados por una persona registrada, deberán gravarse.	Conforme a I.	Los bienes de inversión y los bienes similares, incluso comprados por un productor, deberán gravarse.	Los sujetos pueden deducir el impuesto que haya gravado la compra de bienes de inversión y similares.	Conforme a IV-a.	Conforme a IV-a.
C. Régimen aplicable a las prestaciones de servicios:						
1. Que no influyen sobre los precios de las mercancías.	Cada país miembro podrá aplicar un régimen autónomo.	Conforme a I.	Conforme a I.	Conforme a I.	Conforme a I.	Conforme a I.
2. Que influyen sobre los precios de las mercancías.	Imposición según un régimen armonizado. Incluso los servicios prestados a sujetos registrados o a prestatarios de servicios deberán gravarse, salvo ciertas prestaciones de servicios comparables a transacciones de materias primas. A fin de atenuar el efecto acumulativo que se deriva del régimen anterior, se podrán prever en ciertos casos tipos menos elevados, e incluso exenciones.	Conforme a I (<i>mutatis mutandis</i>).	Conforme a I (<i>mutatis mutandis</i>), pues no hay deducciones para los servicios prestados a los productores.	Inclusión en el sistema de T. V. A. El impuesto que grava las prestaciones de servicios a los sujetos pasivos del T. V. A. es deducible (deducciones financieras). Por razones técnicas sería preferible que el impuesto aplicable a las prestaciones de servicios fuese el mismo que el fijado para las transacciones de mercancías.	Conforme a IV-a.	Conforme a IV-a.

	IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (PARTE V; CAP. D)					
	IMPUESTO SOBRE EL MANTENIMIENTO	IMPUESTO SOBRE LA ÚLTIMA ETAPA PRODUCTIVA	IMPUESTO SOBRE LA PRODUCCIÓN MEDIANTE PAGO FRACCIONADO	SOBRE EL COMERCIO AL POR MENOR	SOBRE EL COMERCIO AL POR MAYOR	SOBRE LA ÚLTIMA ETAPA PRODUCTIVA
	(Parte IV)	(Parte V; cap. B)	(Parte V; cap. C)	IV-a	IV-b	IV-c
	I	II	III			
D. Régimen aplicable a las importaciones de mercancías que provienen de terceros países.	Algún impuesto compensador (1) para las mercancías que no son bienes de inversión y bienes similares—importados por los productores y comerciantes al por mayor (registrados). Impuesto compensador simple (aplicación de impuesto normal (2)) para las otras importaciones: bienes de inversión y bienes similares importados por registrados, así como todas las importaciones efectuadas por no registrados.	Algún impuesto compensador (1) para las mercancías que no son los bienes de inversión y bienes similares—importados por productores (registrados). Impuesto compensador simple (aplicación de impuesto normal (2)) para las otras importaciones: bienes de inversión y similares, importados por registrados, así como todas las importaciones efectuadas por no registrados.	Impuesto compensador simple (aplicación del impuesto normal (2)) para todas las importaciones.	Impuesto compensador simple (aplicación del impuesto normal) para todas las importaciones.	Conforme a IV-a.	Conforme a IV-a.
	(1) Si se quiere realizar una imposición exactamente igual a la que grava a las mercancías nacionales similares, sería preciso percibir un derecho compensador de un tipo medio para compensar la carga fiscal que proviene de la imposición de bienes de inversión, asimilados y prestaciones de servicios (ver los puntos B y C-3).	(1) Conforme a I. (2) Conforme a I. (3) En las mismas condiciones que las señaladas en (1), haría falta aumentar el tipo normal con el tipo medio citado anteriormente.	(2) Conforme a I.			

<p>E. Régimen aplicable a las exportaciones hacia terceros países.</p>	<p>Exportación efectuada por productores y comerciantes al por mayor (registrados): desgravación por simple exención (1). Exportaciones efectuadas por comerciantes al por menor (no registrados): desgravación (eventual), ya por medio de un simple reintegro, ya por medio de un régimen de compras no gravadas.</p> <p>(1) Si se quiere realizar una desgravación completa, sería preciso conceder un reintegro especial calculado según un tipo medio, a fin de compensar la carga que se deriva de la imposición de los bienes de inversión, asistidos y prestaciones de servicios.</p> <p>(2) En las mismas condiciones que las expuestas anteriormente (1), sería preciso, igualmente, aplicar en este caso el reintegro especial previsto en (1).</p>	<p>Exportación efectuada por productores (registrados). Desgravación por simple exención (1). Exportaciones efectuadas por comerciantes (no registrados): conforme a I (2).</p> <p>(1) Conforme a I. (2) Conforme a I.</p>	<p>Exportación efectuada por productores: Desgravación por exención, más una deducción o un simple reembolso del impuesto pagado por la compra de materias primas y asimiladas (1). Las exportaciones efectuadas por comerciantes: Conforme a I (2).</p> <p>(1) Conforme a I. (2) Conforme a I.</p>	<p>Exportaciones efectuadas por los sujetos pasivos del T. V. A.: Desgravación completa por exención, más una deducción o un simple reembolso del impuesto que grava todas las compras de bienes o prestaciones de servicios.</p>	<p>Exportaciones efectuadas por sujetos pasivos del T. V. A.: Conforme a IV-a. Exportación efectuada por comerciantes al por menor: Desgravación (eventual), ya por un simple reembolso del T. V. A. pagado por las compras, ya mediante un régimen de compras no gravado.</p>	<p>Exportaciones efectuadas por sujetos pasivos del T. V. A.: Conforme a IV-a. Exportación efectuada por comerciantes: Conforme a IV-a.</p>
--	--	--	---	---	--	---

CUADRO 3

	IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (PARTE V; CAP. D)					
	IMPUESTO SOBRE EL COMERCIO AL POR MAYOR (Parte IV)	IMPUESTO SOBRE LA ÚLTIMA ETAPA PRODUCTIVA (Parte V; cap. B)	IMPUESTO SOBRE LA PRODUCCIÓN, SEGUN PAGO FRACCIONADO (Parte V; cap. C)	SOBRE COMERCIO AL POR MENOR	SOBRE COMERCIO AL POR MAYOR	SOBRE LA ÚLTIMA ETAPA PRODUCTIVA
	I	II	III	IV-a	IV-b	IV-c
F. Neutralidad (1) del sistema en el plano nacional.	Neutralidad incompleta a causa del efecto acumulativo que se deriva de la imposición de bienes de inversión, de bienes asimilados y prestaciones de servicios.	Conforme a I.	Conforme a I.	La neutralidad es, en la medida de lo posible, completa.	Conforme a IV-a.	Conforme a IV-a.
(1) La neutralidad es, en general, tanto más completa cuanto menos exenciones existan.						
G. Fomenta la concentración vertical (integración) de las empresas.	Relativamente mínima (ver anteriormente el punto F).	Conforme a I.	Conforme a I.	Nada.	Nada.	Nada.
H. Tiene influencia sobre el desarrollo del progreso técnico.	Ciertas trabas a causa de la imposición de los bienes de inversión, etc.	Conforme a I.	Conforme a I.	Favorable sobre todo en el caso de deducciones totales e inmediatas de bienes de inversión.	Conforme a IV-a.	Conforme a IV-a.

<p>I. Combinación eventual con un impuesto percibido en otra etapa.</p>	<p>La combinación con un impuesto autónomo sobre los comerciantes al por menor se encuentra en varios países con dificultades de orden práctico, psicológico y político.</p>	<p>La combinación con un impuesto autónomo sobre los comerciantes al por mayor no puede constituir una solución satisfactoria. En cuanto se refiere a la combinación con un impuesto sobre los comerciantes al por menor:</p> <p>Conforme a I.</p>	<p>Conforme a II.</p>		<p>Conforme a I.</p>	<p>Conforme a II.</p>
<p>J. Régimen aplicable a los intercambios entre los países miembros, en la hipótesis de mantenimiento de las fronteras fiscales interiores.</p>	<p>Conforme a D y E, anteriormente.</p> <p>Si se puede renunciar a la compensación de la carga fiscal que se deriva de la imposición de los bienes de inversión, asimilados y de prestación de servicios, las dificultades actuales de aplicación de tipos mencionados art. 97), serían eliminadas. Si se quiere, incluso, proceder a una compensación tan completa como sea posible, estas dificultades serían considerablemente limitadas.</p>	<p>Conforme a D y E, anteriormente.</p> <p>Las observaciones hechas en el punto I son igualmente válidas para este sistema.</p>	<p>Conforme a D y E, anteriormente.</p> <p>Las observaciones hechas en el punto I son igualmente válidas para este sistema.</p>	<p>Conforme a D y E, anteriormente.</p> <p>Las dificultades actuales de aplicación de tipos medios han desaparecido.</p>	<p>Conforme a D y E, anteriormente.</p> <p>Conforme a IV-a.</p>	<p>Conforme a D y E, anteriormente.</p> <p>Conforme a IV-a.</p>

	IMPUESTO SOBRE MATERIAS	IMPUESTO SOBRE LA ULTIMA ETAPA PRODUCTIVA	IMPUESTO SOBRE LA PRODUCCION SEGUN PAGO FRACCIONADO	IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (PARTE V; CAP. D)		
	(Parte IV)	(Parte V; cap. B)	(Parte V; cap. C)	SOBRE EL COMERCIO AL POR MENOR	SOBRE EL COMERCIO AL POR MAYOR	SOBRE LA ULTIMA ETAPA PRODUCTIVA
	I	II	III	IV-a	IV-b	IV-c
<p>K. Consecuencias de la supresión de fronteras fiscales internas (1) (2), si todos los países han adoptado el mismo sistema de imposición con un campo de aplicación idéntico (3), y si:</p> <p>1. Los tipos y las exenciones son idénticos (4).</p>	<p>No hay distorsiones de la concurrencia. Problema presupuestario para las transacciones que no sean efectuadas entre los registrados (productores; comerciantes al por mayor y menor registrados voluntariamente). No se excluye resolver este problema por medidas técnicas y, llegado el caso, mediante compensaciones financieras.</p>	<p>No hay distorsiones de la concurrencia. Problema presupuestario para las transacciones que no sean efectuadas entre registrados (productores, comerciantes registrados voluntariamente). Esta categoría de transacciones está más extendida que en el sistema tratado en el I; la posibilidad de resolver este problema por medidas técnicas será más limitada, de forma que se encontrará ventaja en recurrir a las compensaciones financieras.</p>	<p>No hay distorsiones de la concurrencia. Pero el problema presupuestario se plantea para todas las transacciones intercomunitarias. Para las transacciones entre los sujetos obligados (productores y comerciantes que hayan optado por esta calificación), se podría tratar de resolver este problema:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Ya por reembolsos concedidos por el país de origen (5). - Ya por descuentos. <p>Para las otras transacciones se presenta la misma situación que en II.</p>	<p>No hay distorsiones de la concurrencia. Pero el problema presupuestario se plantea para todas las transacciones intercomunitarias. Para las transacciones entre los sujetos obligados (la mayoría de los intercambios entre los países) se presentan las mismas soluciones que las indicadas en el III.</p>	<p>Conforme a IV-a, salvo la diferencia de que las transacciones distintas a las efectuadas entre sujetos pasivos —que promueven las mayores dificultades, se hallan más extendidas.</p>	<p>Conforme a IV-a, pero la categoría de transacciones, recogidas en IV-b, es aún más amplia.</p>
				<p>A fin de resolver el problema para las otras transacciones (transacciones con personas privadas o con empresas no obligadas al pago</p>		

<p>2. Los tipos y las exenciones son diferentes (4).</p>	<p>Distorsiones y un problema presupuestario existente, para los que no puede ser encontrada una solución.</p>	<p>Conforme a I.</p>	<p>Conforme a I.</p>	<p>del impuesto, y transacciones de bienes no deducibles efectuadas con sujetos pasivos del impuesto), se podría, en parte, tratar de establecer medidas técnicas (5) y para el resto, llegado el caso, compensaciones financieras.</p> <p>No parece poderse evitar distorsiones de la concurrencia por la adopción de medidas particulares, y resolver el problema presupuestario para las transacciones entre sujetos pasivos (la mayoría de transacciones intercomunitarias) por medio de descuentos que permitieran respetar el principio del país de destino.</p> <p>Para las otras transacciones se podrán, en parte, prever medidas técnicas y para el resto, llegado el caso, compensaciones financieras.</p>	<p>Conforme a I.</p>	<p>Conforme a I.</p>
--	--	----------------------	----------------------	---	----------------------	----------------------

(1) Se entiende por supresión de fronteras fiscales la eliminación de reintegros a la exportación y derechos compensadores a la importación, así como la supresión de controles físicos en las fronteras internas.

(2) La mayoría de las delegaciones estiman que, junto con la supresión de las fronteras fiscales, los ingresos que provienen de la imposición deben beneficiar a los países de consumo. Esta cuestión está indicada en el cuadro por el término «problema presupuestario». Para resolver este problema se podría prever, entre otras:

- ciertas medidas técnicas por las cuales la imposición que, según el mecanismo del sistema deberían tener lugar en el país de origen, se desplace hacia el país de destino (indicados en el cuadro por «Medidas técnicas»);
- medidas de compensación financiera entre los países miembros por una caja común o por otras medidas (indicadas en el cuadro por «Compensaciones financieras»);

	IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (PARTE V; CAP. D)					
	IMPUESTO SOBRE LAS MATURIDADES	IMPUESTO SOBRE LA ÚLTIMA ETAPA PRODUCTIVA	IMPUESTO SOBRE LA PRODUCCIÓN SEGUN PAGO FRACCIONADO	IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (PARTE V; CAP. D)		
	(Parte IV)	(Parte V; cap. B)	(Parte V; esp. C)	SOBRE EL COMERCIO AL POR MENOR	SOBRE EL COMERCIO AL POR MAYOR	SOBRE LA ÚLTIMA ETAPA PRODUCTIVA
	I	II	III	IV-a	IV-b	IV-c
I. Obligaciones y formalidades que se refieren a la aplicación de los sistemas desde el punto de vista de la técnica fiscal:						
1. Por la administración fiscal.	<ul style="list-style-type: none"> - Mantener registros. - Reforzar los servicios de control (control sistemático de las transacciones no gravadas). - Número limitado de personas que deben pagar el impuesto. 	Conforme a I.	Control sistemático de los totales de deducciones físicas.	Conforme a III (control de deducciones físicas y financieras).	Conforme a IV-a.	Conforme a IV-a.
2. Por los contribuyentes.	<ul style="list-style-type: none"> - Comprobación del registro de compradores. 	Conforme a I.	Fijación sistemática de los totales deducibles.	<ul style="list-style-type: none"> - Fijación sistemática de los totales deducibles también para las deducciones financieras. - No existen dificultades que se refieran a la definición de los diferentes sujetos pasivos (1). 	Conforme a IV-a.	Conforme a IV-a.
	<p>(1) En los sistemas con un campo de aplicación más limitado hay ciertas dificultades de definición:</p> <ul style="list-style-type: none"> - sistemas que implican deducciones «impuesto por impuesto» (III y IV): <ul style="list-style-type: none"> a) un procedimiento donde las deducciones de los impuestos pagados en otros países son reemplazados por reembolsos por estos otros países; o b) un procedimiento de descuento entre los países miembros de las deducciones concedidas por un país miembro para impuestos pagados en otro país miembro (sistema indicado en el cuadro por «Descuentos»). (3) Si todos los países adoptan una T. V. A. con impuestos y exenciones idénticas, pero con campos de aplicación diferente (por ejemplo, un país extiende la T. V. A. hasta la etapa al por menor, otro hasta la etapa al por mayor o productores), la supresión de fronteras fiscales podría provocar distorsiones de la competencia. (4) Algunas delegaciones están de acuerdo en que si los tipos y las exenciones en los diferentes países miembros no son idénticos, pero muy parecidos, se podrán igualmente tomar en consideración soluciones idénticas que para el caso 1, sin correr el riesgo de provocar graves distorsiones. (5) Varias delegaciones han expresado reservas en cuanto a la posibilidad de llevar a la práctica estas medidas. 					