

## **TEMA 6. SITUACIÓ EN EL PROCES ECONÒMIC DE DIFERENTS TIPUS D'IMPOSTOS**

### **6.1. La imposició directa: impostos sobre la renda personal i sobre la renda de societats**

#### **6.1.1. Impost sobre la renda personal**

És un impost amb una gran potència recaptatòria i s'aplica en la pràctica totalitat dels estats occidentals. El seu gran avantatge front a d'altres impostos és que manté un contacte directe amb el contribuent, i no només amb el subjecte passiu, ja que, com s'ha vist, en aquest impost ambdues figures coincideixen\*. D'aquesta manera, es pot ajustar molt bé a les diferents capacitats de pagament dels contribuents i pot tenir en compte les diferents situacions personals i familiars. Això comporta una elevada capacitat redistributiva, fet que el converteix en l'impost més característic de l'estat del benestar.

\* Definició: Impost directe, de caràcter personal, amb tipus impositiu, en general, progressiu que grava la renda obtinguda pel subjecte passiu.

\* Base imposable: L'objecte del gravàmen és, en general, la renda neta, és a dir la renda percebuda, menys les despeses generades per a obtenir-la. Així, el concepte de renda fiscal inclou:

- Rendes regulars i irregulars: es considera renda regular la que és percebuda amb periodicitat regular en el temps, com, per exemple, cada mes, cada trimestre o cada any. S'anomena renda irregular la que es percepix sense cap tipus de regularitat en el temps.
- Rendes esperades i no esperades: s'anomena renda esperada a la renda que el receptor té previst rebre, com, per exemple, els sous, mentre que la inesperada serà la que reb el receptor de manera imprevista, com ara un premi de loteria.
- Rendes realitzades i no realitzades: s'anomena renda realitzada aquella que representa un increment monetari per algun concepte per al receptor. Renda no realitzada és la que representa un increment en el valor dels béns d'un subjecte, però no un increment de les disponibilitats monetàries efectives: serà renda realitzada en el moment en el qual es faci la venda del bé en qüestió i s'incrementi efectivament la renda monetària.
- Rendes imputades: s'anomena renda imputada aquells ingressos que es deixen de percebre com a conseqüència de la utilització d'un bé per part del seu propietari. Es pot assimilar al cost d'oportunitat d'un bé.

Com aspectes especials, cal tenir en compte que també s'inclouen en el concepte de renda: les rendes percebudes "en espècie", és a dir, no percebudes en diner (per exemple: avantatges socials donats per les empreses als treballadors, tals com vivenda o automòbil gratuït, menjars, etc; o bé la imputació de renda per la vivenda pròpia); igualment s'inclouen en el concepte de renda les plusvàlues o guanys de capital (increments en el valor del patrimoni per augment del valor dels actius financers o reals, que tenen una periodicitat irregular).

---

\* Cal recordar que el subjecte passiu correspon a la figura que realitza formalment el pagament a l'hisenda pública, i que pot ser o no el mateix que el contribuent, el qual és aquell que realment veu mermada la seva renda pel fet d'haver de pagar l'impost. En els impostos directes ambdues figures coincideixen, mentre que per als impostos indirectes poden o no coincidir.

Solen tenir un tractament especial:

- Les rendes irregulars, que corresponen a diversos exercicis, per a les que s'estableixen mecanismes que permeten incorporar la renda generada a la base de l'exercici en el qual es rep, però considerant tot el període durant el qual s'han produït als efectes de la determinació del tipus impositiu.
- Les plusvàlues o les pèrdues derivades de vendes d'actius, subjectes, en ocasions a tipus impositius diferents (més aventatjats per les que es deriven d'inversions a llarg termini), i en les quals es permet, normalment, la compensació de pèrdues anteriors.

\* Unitat contribuent (subjecte passiu): Hi ha dues possibilitats alternatives:

- La persona, si bé limita l'efecte redistributiu de l'impost, ja que permet una distribució d'algunes rendes (especialment les de capital) entre els membres de la unitat familiar, fet que limita l'aplicació dels esgraons més alts de les taules impositives.
- La unitat familiar, que presenta l'avantatge d'un tractament més equitatiu de la renda realment disponible, però té l'inconvenient del tracte desfavorable als matrimonis legals, amb ingressos per cada membre, respecte als matrimonis de fet. Les solucions per evitar aquest problema són:
  - Gravamen de la mitjana de la renda familiar (la renda familiar es divideix pel nombre de membres abans d'aplicar el tipus impositiu i, un cop calculada la quota, es multiplica novament pel nombre de membres).
  - Escalats diferents de gravàmen pel cas de famílies amb més d'un perceptor de renda.
  - Exempció dels impostos d'una part de la renda percebuda pel segon membre de la unitat familiar.

\* Tipus impositiu: Escala progressiva, amb tipus impositius creixents a mesura que augmenta el nivell de la renda. Per tal d'evitar un augment ocult de la pressió fiscal, els esgraons se solen corregir en funció de la inflació.

\* Coordinació amb altres impostos: Per tal d'evitar la doble imposició, es poden tenir en compte en aquest impost les quotes pagades en d'altres, principalment: Impost sobre béns immobles, impost sobre increment del valor dels terrenys, impost de societats.

\* Deduccions: A més de les de caràcter familiar (segons les característiques de les famílies), per a l'estalvi (fons de pensió) o per la inversió (desgravacions per subscripció de títols), adquisició d'habitatge.

\* Efectes econòmics:

- Sobre la formació bruta de capital:
  - Reducció de la inversió, atès que redueix el seu rendiment net;
  - Reducció de l'estalvi, reducció de la capacitat d'estalvi, ja que disminueix la renda disponible, per l'aplicació dels impostos, i reducció de l'incentiu a l'estalvi per la disminució del seu rendiment net.

- Sobre l'oferta de treball:
  - El resultat sobre l'oferta de treball és incert, ja que es donen conjuntament una tendència a augmentar l'oci, en reduir-se el seu cost (com més alt és l'impost menys és el benefici net de treballar), així com a augmentar l'oferta de treball, ja que es voldrà compensar la reducció de renda neta que l'aplicació d'impostos representa.

### 6.1.2. Impost sobre la renda de societats

\* Definició: És un impost directe, que grava la renda global de les societats, és a dir, els beneficis de la seva activitat econòmica i de qualsevol origen (És a dir, tant els resultats ordinaris -d'explotació i financers- com els extraordinaris).

\* La seva base imposable la constitueixen els beneficis de les empreses, si bé planteja un problema de doble imposició, ja que aquests beneficis són també gravats com a renda personal dels accionistes de les societats. Per aquest motiu, en molts sistemes impositius es compensa, a l'hora de tributar per l'impost sobre la renda personal pels dividendes de societats, l'impost que ja ha pagat com impost de societats. En el cas espanyol aquesta compensació es feia parcialment, fins l'entrada en vigor de la Llei 35/2006 de l'IRPF, mentre que aquesta llei estableix un percentatge de tributació fix del 18% pels dividendes percebuts pels contribuents, suprimint la deducció per doble imposició interna que existia anteriorment.

L'impost de societats grava, tanmateix, una part de la renda de societats que no resultaria gravada per l'impost sobre la renda personal, que és la part corresponent a beneficis no distribuïts.

\* El tipus impositiu no és mai progressiu, ja que aquest impost no té en compte la totalitat dels ingressos dels subjectes individuals i, per tant, la progressivitat no afectaria al conjunt de la renda de cada persona. En el cas espanyol, però, s'aplica un tipus amb caràcter general i altre més reduït a les PIME (petites i mitjanes empreses).

\* Les valoracions sobre el grau de traslació de l'impost de societats són diverses. Tanmateix, sembla que existeix un grau de traslació derivat del fet que els empresaris tendeixen a considerar l'impost de societats com un cost dels productes que fabriquen i que incorporen al preu final d'aquests productes.

\* L'impost de societats té incidència, fonamentalment, sobre dos aspectes de l'activitat empresarial:

- Tendeix a afavorir l'endeutament (crèdits o préstecs) com a forma de finançament, ja que els costos de l'endeutament són deduïbles de la base imposable, mentre que els rendiments dels recursos propis s'incorporen al benefici i són, per tant, totalment gravats.
- Tendeix a reduir la inversió empresarial, ja que redueix el rendiment net del capital aportat, itambé redueix els recursos que les empreses poden destinar a la inversió, ja que una part d'aquests recursos els han de destinar al pagament de l'impost.

### 6.1.3. Altres figures d'imposició directa: impostos sobre la riquesa i el patrimoni

La tributació sobre la riquesa compren diversos impostos; en uns casos el que es grava es la seva mera tinença o la tinença d'alguna forma concreta de riquesa, mentre que en altres es grava la transmissió de la riquesa. En funció d'això es poden diferenciar dos tipus d'impostos d'aquesta mena:

- Sobre la simple possessió de la riquesa: impostos sobre la propietat o el patrimoni

- Sobre la transmissió de la riquesa:
  - de forma gratuïta: successions o donacions
  - de forma onerosa (amb contraprestació): transmissions patrimonials. Tanmateix, aquest és un impost indirecte de naturalesa semblant a l'impost sobre les vendes.

En el cas espanyol els impostos sobre la riquesa corresponen en una gran part als nivells subcentrals de govern, ja que els impostos sobre el patrimoni, sobre successions i donacions i el de transmissions patrimonials estan cedits a les Comunitats Autònomes i l'impost sobre béns immobles és un tribut municipal. De tota manera, també cal dir que la seva importància en termes econòmics és relativament modesta, malgrat el que, atesa la limitada capacitat de recaptació de la que disposen aquests nivells de govern, constitueixen una font significativa d'ingressos per ells. En concret, sobre el conjunt dels impostos directes recaptats en el total de l'Estat, l'impost sobre successions i donacions representa en torn al 2,4% i l'impost sobre el patrimoni al voltant de l'1,5% (dades de l'any 2005). Si es considera el pes relatiu d'aquestes dues figures en el total de la imposició –directa i indirecta– la proporció baixa fins l'1,2% i el 0,7% respectivament .

Les principals característiques d'aquests impostos son les següents:

**Impost sobre el patrimoni:** impost directe i general que recau únicament sobre les persones físiques i que afecta a tots els béns i drets amb contingut econòmic del subjecte. Grava el patrimoni definit com el conjunt d'actius (líquids, financers i reals) propietat del subjecte passiu, del qual es dedueix en general –i així es fa en el cas espanyol– l'endeutament del mateix subjecte (càrregues i gravamens que redueixen el valor del patrimoni i deutes i obligacions de les que hagi de respondre el subjecte passiu). Per tant, el seu objectiu és gravar la riquesa neta que posseeixen els individus.

L'impost sobre el patrimoni és un tribut cedit a les comunitats autònomes (CC. AA.) en els termes següents: a) Es cedeixen a les CC. AA. els rendiments produïts en el seu territori, atenent a la residència habitual del contribuïent; b) Es van cedir a les CC. AA. competències normatives, amb la condició de complir un conjunt de requisits relatius al mínim exempt, tarifa i deduccions de l'impost. Els tipus impositius s'apliquen amb caràcter progressiu i oscil·len entre un mínim del 0,2% i un màxim del 3%, amb algunes diferències segons les comunitats. Com s'ha dit, es tracta d'un impost en el qual el subjecte passiu és l'individu, de manera que no existeix la possibilitat de declaració per unitat familiar.

El conjunt d'exempcions que incorpora la llei és relativament ampli; així, l'habitatge habitual està exempt de tributació amb un import màxim de 150.253 euros l'any 2006. A més d'això, amb caràcter general existeix un mínim exempt sobre el patrimoni net que és diferent en algunes autonomies, però que en línies generals se situa en 108.182,18 euros (any 2006). Aquesta xifra s'aplica també a títol de reducció. En línies generals, l'obligació de declarar s'estableix en els termes següents: "per als residents espanyols caldrà declarar sempre que el patrimoni net –base imposable– superi 108.182,18 euros o el valor brut del béns sotmesos a l'impost sigui superior a 601.012,10 euros". També estan exempts de tributació els objectes d'art i antiguitats, si compleixen una sèrie de requisits, els drets de la propietat industrial i intel·lectual, els drets consolidats de pensions i els béns drets i participacions empresarials si es donen un conjunt de condicions que, bàsicament, vinculen la titularitat a l'activitat empresarial o professional.

Des del punt de vista econòmic l'impost beneficia les rendes del treball –derivades d'un capital humà (la capacitat del subjecte)– no gravat, front del capital financer o real que sí que ho és. De fet, des d'una valoració àmplia, alguns teòrics entenen que també s'haurien de considerar com a riquesa altres actius no convencionals, en especial el capital humà, ja que és principalment el resultat de la inversió en

educació i formació i els salaris percebuts són el resultat d'aquesta inversió. Considerat així no existeix diferència entre aquell que inverteix en educació i, degut a la millor qualificació aconseguida, guanya, per exemple, 30.000 euros addicionals per any, i aquell que inverteix en un actiu financer que el proporciona un rendiment similar. Aquest supòsit, però, és difícil de portar a la pràctica per diferents raons, entre d'altres pel fet que els rendiments del capital humà són incerts en magnitud i duració, plantegen problemes evidents de quantificació i, a més, poden variar significativament entre subjectes.

Malgrat que normalment es defensa l'aplicació de l'impost sobre el patrimoni amb arguments d'equitat, es tracta d'una figura amb una utilització relativament minoritària en la Unió Europea, atès que, dels 25 membres de la UE, tan sols existeix en sis països. D'altra banda, alguns, com Dinamarca i Alemanya, l'han abolit recentment, basats en la consideració de que els problemes per a la seva aplicació i els costos de gestió pesen d'una manera important en relació als avantatges que proporciona i a la seva capacitat recaptatòria. També cal dir que els impostos sobre el patrimoni aplicats en els països europeus que mantenen aquesta figura són, en general, més senzills que l'espanyol i apliquen tipus impositius més baixos –no solen arribar a l'1% i el més elevat és de l'1,8%–, encara que també hi ha menys exempcions a l'impost.

Una utilitat indirecta de l'impost sobre el patrimoni a la que es pot fer referència és que serveix d'element de control de les rendes generades i, per tant, pot ser utilitzable a efectes de comprovació de les declaracions de l'impost sobre la renda. En aquest sentit, s'argumenta que l'encreuament de dades entre ambdós impostos pot proporcionar informació rellevant a les administracions tributàries de cara a reduir els nivells d'evasió fiscal. Els crítics amb aquest enfocament, però, argumenten que comporta que qui defrauda en l'impost sobre la renda –o en el de successions– posarà el producte d'allò que ha defraudat al seu nom i que, a més, apareixerà declarat com a patrimoni, cosa certament no massa probable. Tanmateix, no és menys cert que aquesta possibilitat de control dificulta l'ocultació als defraudadors i, per tant, ajuda a evitar o detectar el frau fiscal.

**Impost sobre successions i donacions:** És un impost directe, la base imponible del qual és l'import de l'herència que es transfereix o la donació que es rep, que inclou tots els béns i drets transmesos tan situats en territori espanyol com en l'estranger. En general, el valor d'aquests béns i drets es computa net de deutes i es quantifiquen pel seu valor real. Grava les porcions hereditàries rebudes, les donacions i les quantitats percebudes pels beneficiaris d'assegurances de vida quan el contractant sigui una persona diferent del beneficiari. Els subjectes passius són els beneficiaris o donataris i deixa al marge d'aquest tipus de tributació a les persones jurídiques. Els elements que determinen la quota són:

- el volum de l'herència;
- el grau de parentiu; i
- el nivell de riquesa del receptor de l'herència o donació.

L'argument principal per a l'aplicació de l'impost sobre successions és la seva funció redistributiva i el fet de que, en alguna mesura, contribueix a la igualtat d'oportunitats. De fet, aquest impost s'utilitza en la gran majoria dels països europeus, encara que alguns estats membres l'han abolit recentment –Portugal i Eslovàquia el van suprimir l'any 2004– i que en els deu països de recent incorporació la seva aplicació és menys generalitzada que en els quinze membres anteriors.

La tarifa de l'impost és progressiva i, com s'ha assenyalat abans, depèn del valor de l'herència, del grau de parentiu i de l'import del patrimoni previ del que siguin titulars els heretars i donataris. La tarifa general varia del 7,65% al 34%, però s'introdueix un factor corrector en funció del patrimoni preexistent que varia entre 1 i 2,4, de manera que en la situació en la que s'assoleix el valor més elevat el tipus aplicat pot arribar a ser del 81,6% (34% x 2,4), percentatge que és el més elevat dels països del nostre entorn. De tota manera, en la mesura que les CC. AA. tenen potestat normativa per introduir reduccions i bonificacions, el tractament que reben els ciutadans a efectes d'aquest impost presenta disparitats molt

notables. A més, algunes comunitats han regulat els coeficients multiplicadors, fixant tipus molt més baixos que els generals, cosa que aguditza encara més aquestes desigualtats.

Pel que fa a les exempcions i reduccions, amb caràcter general, s'apliquen en els casos de transmissió d'empreses familiars i explotacions agrícoles i forestals, al valor dels actius afectes a negocis o propietats agrícoles i forestals, als actius transferits entre els membres d'un matrimoni, als rebuts per minusvàlids i als que es destinen a institucions benèfiques. Tanmateix, com s'ha assenyalat, la normativa desenvolupada per algunes CC. AA. ha introduït una casuística bastant més àmplia pel que fa a aquesta matèria.

L'impost de successions grava sempre, de la mateixa manera, les donacions per tal d'evitar l'evasió que suposaria anticipar l'herència a través de donacions. En aquest mateix sentit, les donacions immediatament anteriors a la mort del titular dels béns donats s'acumulen a l'herència als efectes de determinar-ne el volum total i, en conseqüència, el tipus impositiu aplicable, amb la finalitat d'evitar que la fragmentació en la transmissió del patrimoni redueixi la progressivitat de la tarifa. En concret, la normativa estableix l'acumulació de donacions entre sí i de les donacions a l'herència rebuda del donant. En el primer d'aquests casos es consideren de forma acumulada les donacions que realitzi un individu a un mateix donatari en un termini de tres anys, mentre que per a l'acumulació de les donacions a l'herència es considera un termini de cinc anys abans de la defunció.

Es tracta, doncs, d'un únic impost que grava les herències i donacions i, en general, la normativa és comú per a ambdós fets imposables, amb alguns matisos, com l'absència de la possibilitat de deduir despeses i aplicar exempcions o reduccions en el cas de les donacions, d'acord amb el que estableix la normativa estatal, tot i que algunes CC. AA. han introduït determinades reduccions i bonificacions també en aquest supòsit.

## **6.2. La imposició indirecta: impostos sobre les vendes i el consum**

La imposició sobre les vendes és una figura de la imposició indirecte, que grava diferents aspectes del valor dels béns que son objecte d'operacions de compra-venda. Aquest tipus d'impost es pot aplicar de diverses formes:

- Monofàsics: aplicats a una sola fase dels processos de producció i distribució (fabricants, majoristes o minoristes);
- Plurifàsics: aplicats a cada transacció, poden tenir dues formulacions:
  - Sobre el volum de vendes (en cascada), que s'apliquen sobre el valor total de cada transacció. Tenen com avantatge la simplicitat administrativa, si bé la càrrega final acaba venint determinada pel nombre d'etapes per les que passa el producte fins arribar al consumidor final. Per tant, es tracta d'un impost que no actua amb neutralitat, sinó que el resultat final –la càrrega fiscal– està condicionat per la manera en la que s'organitzen els processos de producció.
  - Impost sobre el Valor Afegit (I.V.A.), en el qual l'objecte del gravàmen és únicament la part del valor que cada empresa afegeix al preu final del producte. El mètode aplicat a als països de la Unió Europea consisteix a aplicar el tipus impositiu al total de les vendes, i deduir-ne l'impost pagat sobre les compres per cada unitat productiva. L'I.V.A. és un impost neutral que no distorsiona els preus finals dels productes, a diferència del que succeeix amb els impostos en cascada. La tributació per consums específics tendeix a aplicar-se amb un tipus impositiu diferenciat sobre el mateix valor

afegit, segons es tracti de productes de primera necessitat, de consums habituals o d'articles més prescindibles.

Així, doncs, l'impost recau sobre el valor afegit per cada unitat de producció al llarg de la cadena del procés productiu, que es pot calcular com la diferència entre el valor monetari dels béns i serveis venuts per l'empresa i el valor d'adquisició a altres unitats econòmiques de tots els béns, serveis i subministraments necessaris per a l'activitat realitzada. En resum, Valor Afegit = Vendes – Consums.

Per exemple, si suposem que en un procés de producció i comercialització de mobles s'aplica un tipus d'IVA del 15% que afecta a totes les fases del procés, l'aplicació de l'impost respondria als passos següents:

	Preu de venda	IVA repercutit	IVA suportat	A ingressar
Venda fusta en brut	450	67,5	—	67,5
Asserrador	680	102,0	67,5	34,5
Magatzem i acabats	800	120,0	102,0	18,0
Fàbrica mobles	1.200	180,0	120,0	60,0
Distribució	1.800	270,0	180,0	90,0
TOTAL				270,0

Com s'ha assenyalat, l'IVA és un impost neutral, que no distorsiona el preu final dels productes, ja que va recaient de manera progressiva i esglaonada, tal com es veu a l'exemple, a diferència del que ocorre en el cas dels impostos en cascada, utilitzats àmpliament fins fa relativament poc temps.

Alternativament –i amb les característiques d'un impost directe– s'ha considerat la possibilitat d'aplicació d'un impost sobre el consum global de les persones, que gravaria la part de la renda destinada al consum personal, equivalent a la renda obtinguda, menys l'estalvi. Tanmateix, aquest és un impost que presenta dificultats pràctiques d'aplicació.

**L'Impost sobre el Valor Afegit (IVA)** és, com s'ha dit, la figura d'imposició indirecta d'aplicació generalitzada en els estats de la Unió Europea i també en altres països del món, pels avantatges que comporta la seva aplicació i l'important potencial recaptatori que aporta. Per tant, aquest tribut recau sobre tot tipus de consums i grava:

- Els lliuraments de béns i prestacions de serveis efectuades per empresaris o professionals.
- Les adquisicions intracomunitàries de béns.
- Les importacions de béns.

El fet imposable, per tant, ve donat per els tres tipus d'operacions enumerades en el paràgraf anterior, cosa que comporta que, a l'igual que les operacions efectuades en territori espanyol, també estan subjectes a l'impost les de comerç exterior, és a dir, aquelles en les quals el transmissor es troba fora de l'àmbit d'aplicació espacial de l'impost i l'adquirent sí que es troba en aquest àmbit.

D'acord amb l'article 4 de la Llei 37/1992 de l'IVA, estaran subjectes a l'impost els lliuraments de béns i prestacions de serveis realitzades en l'àmbit espacial de l'impost per empresaris o professionals a títol oneros, amb caràcter habitual o ocasional en el desenvolupament de la seva activitat empresarial o professional, fins i tot si s'efectuen a favor dels propis socis, associats, membres o partícips de les entitats que les realitzen. Per tant, per que es doni el fet imposable, de lliurament de béns o prestació de serveis que sigui subjecta a IVA han de concórrer els requisits següents:

- Que es realitzi en l'àmbit espacial d'aplicació de l'impost (el territori espanyol, Península i illes

Balears).

- Que es realitzi per empresaris o professionals.
- Que sigui fet a títol onerós, encara que la pròpia llei estableix una excepció a aquest requisit en el supòsit d'autoconsum.
- S'exigeix sempre que l'operació es realitzi per l'empresari o professional en el desenvolupament de la seva activitat.

L'article 5 de la Llei estableix que tenen la consideració d'empresaris o professionals:

- Les persones o entitats que realitzin activitats empresarials o professionals de tota mena, excloent-se del concepte a aquells que efectuen exclusivament lliuraments de béns o prestacions de serveis a títol gratuït.
- Les societats mercantils, en tots els casos.
- Aquells que realitzin un o varis lliuraments de béns o prestacions de serveis que comportin l'explotació d'un bé corporal o incorporeal amb l'objectiu d'obtenir ingressos continuats en el temps. En particular, els arrendadors de béns.
- Els que urbanitzin terrenys o promoguin, construeixin o rehabilitin edificacions destinades a la venda, adjudicació o cessió per qualsevol títol.
- Aquells que realitzin ocasionalment exportacions o lliuraments a altre país comunitari de mitjans de transport nous, considerant-se nous els vehicles que tinguin menys de sis mesos d'antiguitat o menys de 6.000 quilòmetres recorreguts.

A l'article 8 de la Llei s'especifica que es considerarà com lliurament de béns la transmissió del poder de disposició sobre béns corporals, considerant-se així, a aquests efectes, també el gas, l'energia elèctrica, el fred, al calor i qualsevol font d'energia. A més d'aquesta definició genèrica aquest article regula una sèrie d'operacions que seran considerades com lliurament de béns (execucions d'obra, aportacions i adjudicacions no dineràries, transmissions de béns en virtut d'una norma o d'una resolució administrativa o jurisdiccional, vendes amb reserva de domini o condició suspensiva i assimilats, arrendaments-venda i assimilats, arrendaments financers o leasing, operacions entre comitent i comissionista, autoconsums de béns, etc.). Les prestacions de serveis es defineixen amb caràcter residual (article 11), és a dir, totes les operacions subjectes a l'impost que no constitueixin lliuraments de béns, adquisicions intracomunitàries o importacions de béns (per exemple, transports, arrendaments, telecomunicacions, serveis prestats per via electrònica, serveis professionals, treballs pericials, valoracions, dictàmens, etc., incloent-hi els autoconsums de serveis, amb la salvetat que solament es graven els autoconsums externs i mai els interns, prestats per la pròpia empresa).

El subjecte passiu, d'acord amb l'article 84, són les persones físiques o jurídiques que tinguin la consideració d'empresaris o professionals i realitzin lliuraments de béns o prestacions de serveis subjectes a l'impost. Tanmateix, serà subjecte passiu l'empresari o professional per al qual es realitzin les operacions quan aquestes s'efectuïn per persones o entitats no establertes en el territori d'aplicació de l'IVA (Península i illes Balears).

Existeixen una quantitat relativament àmplia de situacions en les quals la Llei determina exempcions (article 20), principalment, per motius d'interès social –seguretat social, assistència social, organismes i entitats amb finalitat no lucrativa, organitzacions polítiques sindicals i religioses, etc.–, determinades operacions immobiliàries –lliurament de terrenys rústics no edificables i segones i ulteriors lliuraments d'edificacions–, per motius tècnics, o per altres raons –cas de les loteries, serveis públics postals, etc.–.

A més de l'IVA, la imposició indirecta espanyola es configura sobre altra figura indirecta tributària que grava el consum de determinats béns i que aporta un volum important de recursos a l'erari públic: els **impostos especials**. A més de seu potencial recaptatori, cal assenyalar els objectius extra-fiscals que es pot atribuir a aquests impostos, com instruments de polítiques sanitàries, mediambientals, energètiques, etc. El procés d'harmonització fiscal en la Unió Europea comporta que en l'aplicació dels



impostos especials se segueixin els criteris següents:

- Els sistemes fiscals de tots els estats membres han d'incloure impostos específics que gravin el consum d'alcohol i begudes alcohòliques, productes energètics, electricitat i labors de tabac.
- Els estats membres poden mantenir o introduir en qualsevol moment en el seu sistema tributari altres impostos especials diferents dels enumerats en el paràgraf anterior, sempre que no comportin cap control sobre els intercanvis comunitaris dels productes sobre els que recauen.
- L'estructura bàsica d'aquestes figures tributàries ha de ser la mateixa en tots els estats membres, de manera que l'ordenament nacional s'haurà d'ajustar a allò que estableixen les directives aprovades a tal efecte.
- S'estableixen tipus impositius mínims per a cadascun dels productes objecte d'impostos especials obligatoris i es preveuen revisions periòdiques d'aquests tipus.
- Com a principi general, l'import dels impostos específics serà percebut per l'estat en el qual siguin consumits els productes gravats, encara que en els casos d'adquisició de productes per particulars per ús propi i sense finalitat comercial l'impost serà percebut per l'estat en el qual s'efectua l'adquisició, independentment de que el consum es realitzi en altre estat membre.

Els impostos especials són de fase única i, en el cas espanyol, graven la fabricació o importació de alcohol i begudes alcohòliques –cervesa, vins i begudes fermentades, productes intermedis per a la producció de begudes alcohòliques, alcohol, licors i begudes derivades–, hidrocarburs, labors del tabac i electricitat. Com es pot apreciar en les dades de recaptació per imposició indirecte, aquestes figures aporten un percentatge considerable als recursos totals obtinguts, que se situa sempre en segon lloc per darrera de la recaptació per IVA.