

PRINCIPALES NOVEDADES FISCALES DE LA LEY 7/024, DE 20 DE DICIEMBRE

0. Introducción

A través de esta norma se transpone a derecho interno la Directiva Europea que garantiza una imposición mínima global del 15 por 100 a las multinacionales y se aprovecha esta norma para incorporar varias medidas tributarias de interés que entrar en vigor 2024 y 2025.

Además, se crean dos nuevos tributos: el Impuesto sobre los Líquidos para Cigarrillos Electrónicos y otros Productos relacionados con el Tabaco y el Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras y se modifican determinados impuestos.

En lo que se refiere al Impuesto sobre la renta se aumenta en dos puntos porcentuales el último tramo de la base del ahorro, a partir de 300.000€, pasando del 28 al 30 por 100.

En el Impuesto sobre Sociedades se regulan nuevos porcentajes de la reducción de la reserva de capitalización; se disminuyen los tipos de gravámenes para las micropymes y para las empresas de reducida dimensión; se recuperan los límites para las grandes empresas, que, a principios de año, el Tribunal Constitucional expulsó del ordenamiento jurídico: de las bases imponibles negativas, de las deducciones internacionales y de la reversión de deterioros de los valores que resultaron fiscalmente deducibles en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013.

En relación con los tributos indirectos, en el Impuesto sobre el Valor Añadido se regulan medidas para evitar el fraude existente en los depósitos distintos de los aduaneros. También aumentan los tipos de gravamen de algunos impuestos especiales como los cigarrillos.

Respecto a la materialización de la Reserva de Inversión en Canarias (RIC), se podrá materializar dicha reserva en la rehabilitación de viviendas protegidas destinadas al arrendamiento en favor de personas inscritas en el Registro Público de Demandantes de Vivienda Protegida de Canarias.

1. Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud

Se regula un régimen fiscal que garantiza una tributación mínima efectiva del 15 por 100 para grandes grupos multinacionales y nacionales con ingresos consolidados iguales o superiores a 750.000.000€. Este sistema, alineado con las

Normas Modelo de la OCDE, se articula a través de un Impuesto Complementario dividido en tres modalidades: nacional, primario y secundario.

Dicho impuesto asegura que las entidades que operan en España, directamente o como parte de un grupo, contribuyan con al menos el porcentaje mínimo de gravamen si sus ingresos están insuficientemente tributados en otras jurisdicciones.

Por tanto, el objetivo principal es garantizar una competencia fiscal justa, reducir la erosión de bases imponibles y combatir el traslado de beneficios, en línea con iniciativas internacionales y comunitarias.

Se regula la base imponible, los tipos impositivos efectivos así como las obligaciones de información. También se incluyen exclusiones para entidades no comerciales, públicas o sin ánimo de lucro.

Y se regulan mecanismos para evitar la doble tributación así como un régimen sancionador en caso de incumplimiento de las obligaciones formales.

2. Ley General Tributaria

- Plazo de actuaciones inspectoras (con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 31 de diciembre de 2023):
 - El plazo de las actuaciones inspectoras para comprobar o investigar el Impuesto complementario a los grupos multinacionales será de 27 meses (18 meses es el plazo general).
 - Recordamos que el plazo ampliado también se aplica, entre otros supuestos, a las comprobaciones de los grupos de consolidación fiscal o del régimen especial de grupo de entidades.

3. Impuesto sobre la Renta

- Escala del ahorro (con efectos desde el 1 de enero de 2025).
 - Se eleva a partir de 300.000€ de base liquidable el tipo de gravamen en 2 puntos porcentuales, pasando del actual 28 por 100 al 30 por 100. A partir del 1 de enero de 2025 la escala quedará de la siguiente manera:

Base liquidable	Cuota integra	Resto base	Tipo
hasta €	€	hasta €	%
0,00	0,00	6.000,00	19,00
6.000,00	1.140,00	44.000,00	21,00
50.000,00	10.380,00	150.000,00	23,00
200.000,00	44.880,00	100.000,00	27,00

300.000,00	71.880,00	en adelante	30,00
------------	-----------	-------------	-------

- Rendimientos de actividades artísticas obtenidos de manera excepcional (con efectos desde el 1 de enero de 2025).

- Rendimientos del trabajo

Los rendimientos que no tengan derecho a aplicar la reducción del 30 por ciento¹, que provengan de rentas derivadas de:

- La elaboración de obras literarias, artísticas o científicas (siempre que se ceda el derecho a su explotación).
- Por una relación laboral especial de las personas artistas que desarrollan su actividad en las artes escénicas, audiovisuales y musicales.
- Así como de las personas que realizan actividades técnicas o auxiliares necesarias para el desarrollo de dicha actividad.

Cuando excedan del 130 por 100 de la cuantía media de los referidos rendimientos imputados en los tres períodos impositivos anteriores, se reducirá en un 30 por 100 el citado exceso. La cuantía sobre la que se aplicará la reducción no podrá superar los 150.000€.

- Rendimientos netos de actividades económicas

- Los rendimientos obtenidos en el período impositivo a los que no les resulte de aplicación la reducción del 30 por 100² derivados de actividades incluidas en los grupos 851, 852, 853, 861, 862, 864 y 869 de la sección segunda y en las agrupaciones 01, 02, 03 y 05 de la sección tercera, de las Tarifas del IAE, o de la prestación de servicios profesionales que por su naturaleza, si se realizase por cuentaajena, quedaría incluida en el ámbito de aplicación de la relación laboral especial de las personas artistas que desarrollan su actividad en las artes escénicas, audiovisuales y musicales, así como de las personas que realizan actividades técnicas o auxiliares necesarias para el desarrollo de dicha actividad, excedan del 130 por ciento de la cuantía media de los referidos rendimientos netos imputados en los tres períodos impositivos anteriores, se reducirá en un 30 por 100 el citado exceso. La cuantía sobre la que se aplicará esta reducción no podrá superar los 150.000€ anuales.

¹ El 30 por ciento de reducción se aplica a los rendimientos íntegros cuando tengan un período de generación superior a dos años, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, cuando, en ambos casos, se imputen en un único período impositivo

² El 30 por 100 se aplica a los rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, cuando, en ambos casos, se imputen en un único período impositivo.

- Reglas a tener en cuenta:
 - Los gastos deducibles que sean comunes a otros rendimientos de actividades económicas se prorratearán de forma proporcional en función de la cuantía de los distintos rendimientos íntegros de actividades económicas computadas en dicho ejercicio.
 - En caso de que, en alguno de los tres ejercicios anteriores el rendimiento neto fuera negativo se computará como cero a efectos del cálculo de dicha media.
- Devoluciones de la disposición transitoria segunda para los mutualistas
 - La Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) podrá reconocer las devoluciones a los mutualistas en relación con los períodos impositivos 2019 a 2022, mediante el inicio del procedimiento de rectificación de autoliquidación, o de devolución iniciado mediante autoliquidación. La AEAT analizará la procedencia de los procedimientos para cuyo inicio haya recibido conformidad expresa a través del formulario de apoderamiento que para ello ponga a disposición de los contribuyentes en su Sede Electrónica, dentro del plazo reglamentario de declaración del IRPF en la forma que se establezca en la Orden de aprobación del correspondiente modelo de declaración de dicho Impuesto.
 - Los citados apoderamiento y conformidad por parte del contribuyente, y la tramitación de los procedimientos, se presentarán, prestarán y realizarán en función de la antigüedad del período impositivo al que corresponden a razón de un período impositivo por cada año natural iniciado a partir de 2025.
 - Las devoluciones del período impositivo 2019 y de los períodos anteriores no prescritos serán exigibles a partir de uno de enero de 2025.
 - La AEAT inadmitirá cualquier otra autoliquidación o, en su caso, solicitud de rectificación de autoliquidación que se presente por los contribuyentes con el objeto de obtener las devoluciones a las que se refiere esta disposición, cuando no se ajusten a lo dispuesto en la misma³³.
- Donaciones a trabajadores afectados por la DANA por parte de las empresas

³³ De esta manera se deja sin efecto los apoderamientos formulados con anterioridad a su fecha de entrada en vigor, así como las actuaciones de la AEAT realizadas a partir de los mismos, siempre que estuvieran pendientes de abono las devoluciones correspondientes. Asimismo, quedarán sin efecto los procedimientos en curso de rectificación de autoliquidación, o de devolución iniciado mediante autoliquidación, cuya devolución no se hubiera acordado a la fecha de entrada en vigor.

- Quedan exentas de este Impuesto y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las cantidades satisfechas con carácter extraordinario por los empleadores a sus empleados y/o familiares que vayan destinadas a sufragar los daños personales y daños materiales en vivienda, enseres y vehículos que hayan sufrido los empleados y/o sus familiares con ocasión de la DANA. A efectos de la presente exención:
 - Tendrán carácter extraordinario aquellas cantidades que sean satisfechas por los empleadores a sus empleados para sufragar los daños ocasionados por la DANA y que sean adicionales al salario percibido por estos últimos.
 - Se deberá acreditar la condición de afectado por la DANA y el importe de los daños mediante un certificado de la empresa aseguradora en el que se indique la condición de afectado y se cuantifiquen los daños, o alternativamente si no existiera seguro, de algún Organismo Público.
 - La exención quedará limitada a las cantidades abonadas entre el 29 de octubre de 2024 y el 31 de diciembre de 2024, y hasta el límite de los daños certificados.
 - Las cantidades percibidas por los trabajadores se integrarán en la base imponible en la parte en que exceda del importe de los daños certificados por la empresa aseguradora.

4. Impuesto sobre sociedades

- Gastos no deducibles (para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2024)
 - El gasto contabilizado del Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud.
 - El gasto contabilizado del Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras.
- Reserva de capitalización (Con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2025)
 - Se aumenta el porcentaje de reducción al 20 por 100 y, además, aumenta el porcentaje si la empresa incrementa plantilla.

Los nuevos porcentajes son:

- 23 por 100 si la plantilla media en el período impositivo se incrementa,

respecto de la plantilla del período impositivo anterior, en un mínimo de un 2 por 100 sin superar un 5 por 100.

- 26,5 por 100 si el incremento de la plantilla media del período impositivo anterior se encuentra entre un 5 y un 10 por 100.
- 30 por 100 si el incremento de plantilla es superior a un 10 por 100.

El incremento de plantilla deberá de mantenerse durante un plazo de 3 años desde el cierre del período impositivo al que corresponde la reducción.

Reducción Δ FP	23,00%	26,50%	30,00%
Δ Plantilla [(n-1) – (n)]	(entre 2% y 5%)	(entre 5% y 10%)	más de 10%

- o El importe de la reducción no puede superar el 20 por 100 (antes 10 por 100) de la base imponible o del 25 por 100 en el caso de que el importe neto de la cifra de negocios (INCN) sea inferior a 1.000.000€. En caso de insuficiencia de base imponible las cantidades pendientes se podrán aplicar en los períodos impositivos que finalicen en los dos años inmediatos y siguientes.
- Tipos de gravamen (Con efectos para los períodos impositivos que se inician a partir de 1 de enero de 2025).

Para los contribuyentes con INCN del año anterior inferior a 1.000.000€ (micropymes) y siempre que no tengan la consideración de entidad patrimonial, aplicarán los tipos de gravamen siguientes:

- o Micropymes: 17 por 100 por la parte de la base imponible comprendida entre 0 y 50.000€. Por el exceso el 20 por 100.

Base imponible	Tipo
< 50.000€	17,00%
> 50.000,1€	20,00%

- o Entidades de reducida dimensión⁴⁴: 20 por 100 para las entidades que tributen por el régimen especial de reducida dimensión (ERD) y que no tengan la consideración de entidad patrimonial.
- o Las sociedades cooperativas fiscalmente protegidas tributarán a los

⁴ Aquellas cuyo INCN del año anterior es inferior a 10.000.000€.

tipos de gravamen resultantes de minorar en 3 puntos porcentuales los tipos anteriores y del 12 por 100 si son de nueva creación. En este último caso en el primer período impositivo en que la base imponible sea positiva y en siguiente.

- Régimen transitorio: aplicación de los tipos de gravamen:

Base imponible	Tipos de gravamen				
	2025	2026	2027	2028	2029
<50.000€	21,00%	19,00%	17,00%	17,00%	17,00%
>50.000,1€	22,00%	21,00%	20,00%	20,00%	20,00%
ERD	24,00%	23,00%	22,00%	21,00%	20,00%

- Tributación mínima (Con efecto para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2025).

Como sabemos, los contribuyentes cuyo INCN sea, al menos, de 20.000.000€ o, bien, tributen en régimen de consolidación fiscal, la cuota líquida no puede ser inferior al resultado de aplicar el 15 por 100 a la base imponible.

- Con la modificación del tipo de gravamen se adapta la cuota líquida mínima a las microempresas y a las entidades de reducida dimensión. En concreto:
 - A los efectos de determinar la cuota líquida mínima el porcentaje para las entidades cuyo INCN del período impositivo anterior sea inferior a 1.000.000€, será el resultado de multiplicar a la siguiente escala por 15/25, redondeando por exceso.
 - En el caso de contribuyentes que tributen por el régimen especial de entidades de reducida dimensión, el porcentaje será el resultado de multiplicar el tipo de gravamen por 15/25, redondeado por exceso.
- Bases imponibles negativas (Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2024).

Se activan los límites suprimidos por el Tribunal Constitucional, en sentencia de enero de 2024, en relación con la compensación de las bases imponibles negativas para los contribuyentes cuyo INCN supere los 20.000.000€⁵⁵. En concreto:

⁵⁵ El Tribunal Constitucional, en sentencia de 18 de enero de 2024, ha declarado inconstitucionales algunas de las medidas adoptadas por el Real Decreto-ley 3/2016 porque vulneran el art. 86.1 Constitución Española. Entre otras, la fijación de topes más severos para la compensación de bases imponibles negativas a las grandes empresas

- Los contribuyentes cuyos períodos impositivos se inicien a partir de 1 de enero de 2024 cuando el INCN se encuentre entre 20.000.000€ y 60.000.000€ el límite para compensar las bases imponible negativas será del 50 por 100 de la base imponible del ejercicio.
- Los contribuyentes con un INCN superior a 60.000.000€ solo podrán compensar las pérdidas fiscales en el 25 por 100 de la base imponible del ejercicio.

Importe neto de la cifra de negocios (INCN) en €	
INCN < 20.000.000	70%
20.000.000 < INCN ≤ 60.000.000	50%
INCN ≥ 60.000.000	25%

- Deducciones para evitar la doble imposición internacional⁶
 - Se activa de nuevo el límite del 50 por 100 de la cuota íntegra de las deducciones para evitar la doble imposición internacional o interna generada o pendiente de compensar.
 - Dicha limitación solo se aplica a los contribuyentes con INCN de, al menos, 20.000.000€ en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo.
- Reversión de las pérdidas de cartera anteriores a 2013⁷
 - Otra de las medidas que el Tribunal Constitucional expulsó del ordenamiento jurídico fue la obligación de revertir por quintas partes los deterioros de participaciones anteriores a 2013.
 - Para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2024, se obliga a revertir los deterioros de valor que resultaron deducibles en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, como mínimo, por partes iguales en la base imponible.

⁶ Recordamos que, a partir de ejercicios iniciados desde el 1 de enero de 2016, se limitó al 50 por 100 de la cuota íntegra el importe deducible del saldo pendiente por deducciones por doble imposición generadas en el ejercicio y por las de valores adquiridos antes de ejercicios iniciados a partir de 01-01-15 (DT 23ª LIS) y sobre la de impuestos soportados en el extranjero por una entidad en el régimen de transparencia fiscal internacional. El Tribunal Constitucional en sentencia de 18 enero de 2024 declaró esta medida inconstitucional al no regularse por Ley.

⁷ El Tribunal Constitucional, en sentencia de 18 de enero de 2024, ha declarado inconstitucionales algunas de las medidas adoptadas por el Real Decreto-ley 3/2016 porque vulneran el art. 86.1 Constitución Española. Entre otras, la obligación de integrar automáticamente en la base imponible los deterioros de participaciones que hayan sido deducidos en ejercicios anteriores.

- Bases imponibles negativas en Grupos de consolidación
 - Se prorroga a los períodos impositivos 2024 y 2025 la medida que se aprobó solo para 2023 que consistió en no incluir en la base imponible consolidada del grupo el 50 por 100 de las bases imponibles individuales negativas.
 - Las cantidades no computadas deberán integrarse por décimas partes en los períodos sucesivos iniciados a partir de 1 de enero de 2025 y 1 de enero de 2026.
 - Esta limitación en los años 2024 y 2025 no afectará a las fundaciones que formen parte de un grupo fiscal.

5. Impuesto sobre el Valor Añadido

- Tipo del 4 por 100: se incorpora al tipo superreducido la leche fermentada.
- Operaciones asimiladas a las importaciones de bienes
 - En el caso de gasolinaz, gasóleos y biocarburantes destinados a ser usados como carburantes en los epígrafes de la ley de impuestos especiales, la ultimación del régimen de depósito distinto del aduanero destinados a ser vinculados a un régimen de depósito distinto del aduanero y de los que estén vinculados a dicho régimen, se entenderá realizada por el último depositante del producto que se extraiga del depósito fiscal, al que se repercutirá el Impuesto sobre Hidrocarburos y que estará obligado a liquidar el IVA o, bien, por el titular del depósito fiscal en caso de que sea el propietario del producto.
 - El último depositante del producto que se extraiga, o el titular del depósito fiscal en caso de que sea el propietario del producto, estará obligado a garantizar el ingreso del IVA correspondiente a las entregas sujetas y no exentas de carburantes extraídos del depósito fiscal.
- Garantías del ingreso del IVA respecto a ciertos carburantes que abandonan el régimen de depósito distinto del aduanero
 - El último depositante de los productos referidos en el tercer párrafo del artículo 19.5.º de esta ley que se extraigan del depósito fiscal, o el titular del depósito fiscal en caso de que sea el propietario de dichos productos, estará obligado a constituir y mantener una garantía que garantice el ingreso del IVA correspondiente a las entregas sujetas y no exentas que se hagan posteriormente de dichos bienes.

- Lo anterior no resultará de aplicación cuando el último depositante o, en su caso, el titular del depósito fiscal cumpla alguno de los siguientes requisitos:
 - Tener reconocida la condición de operador económico autorizado.
 - Tener reconocida la condición de operador confiable.

- La garantía deberá de adoptar alguna de las siguientes formas:
 - Aval de entidad de crédito, institución financiera o compañía de seguros.
 - ✓ Garantía mínima del 110% de la cuota del IVA correspondiente a operaciones asimiladas a la importación de los dos meses anteriores (mínimo 3 millones de euros si no hay antecedentes).
 - ✓ La Administración podrá ejecutar la garantía si en el plazo de 3 meses, desde la extracción del depósito fiscal, no se justificó el pago del impuesto.
 - Pago a cuenta del 110% de la cuota del IVA de la operación, que podrá ser deducido en la autoliquidación del periodo de liquidación en el que se hubiese consignado.

- El último depositante, antes de la extracción de los productos del depósito fiscal, deberá justificar al titular del depósito fiscal alguna de las siguientes circunstancias:
 - Que es operador económico autorizado u operador confiable, mediante certificación de la Administración tributaria competente para la verificación y revisión del cumplimiento de los requisitos correspondientes.
 - Que existe garantía suficiente, mediante certificación de la Administración tributaria a que se refiere la letra a) del número 3.º anterior cuando se trate de aval o, cuando se trate de pago a cuenta del impuesto, mediante justificante del ingreso realizado que incorpore el Numero de Referencia Completo (NRC), el volumen y la clase de producto a que se refiere.

- Responsabilidad solidaria
 - El titular del depósito fiscal es responsable solidario del IVA si permite la extracción sin justificar las condiciones necesarias, presumiéndose una cuota del 110% del IVA correspondiente.

- Arrendamiento de vivienda

- Se impulsará la modificación de la Directiva armonizada del IVA en el ámbito de la Unión Europea para permitir a los Estados miembros gravar los arrendamientos de viviendas de corta duración, en aquellas zonas donde este tipo de alojamiento dificulta el acceso a la vivienda a la ciudadanía o promueve la saturación turística del territorio.
- La transposición de la Directiva se realizará con carácter de urgencia, implicando a las plataformas digitales que facilitan estos arrendamientos para que se ocupen de la repercusión e ingreso del IVA.

6. Impuestos especiales

- Se modifican los tipos de gravámenes para cigarros, cigarrillos, cigarrillos y picadura para liar.
 - Epígrafe 1. Cigarros y cigarrillos: siguen gravados al tipo del 15,8 por 100. El importe del impuesto no puede ser inferior a 47€ por cada 1.000 unidades (antes 41,5€).
 - Epígrafe 2. Cigarrillos: el tipo proporcional pasa a ser de 48,5 por 100 (antes 51 por 100). El tipo específico pasa a ser de 33,50€ por cada 1.000 cigarrillos (antes 24,7€).
El importe del impuesto no puede ser inferior al tipo único de 150€ por cada 1.000 cigarrillos (antes 131,5€).
 - Epígrafe 3. Picadura para liar: tipo proporcional: 37,68 por 100 (antes 41,5 por 100). El tipo específico: 33,4€ por kilogramo (antes 23,5€).
El importe del impuesto no puede ser inferior al tipo único 112,5€ por cada kilogramo (antes de 98,75€).
 - Epígrafe 4. Las demás labores del tabaco: 34 por 100 (antes 28,4 por 100). Las demás labores del tabaco estarán gravadas al tipo único de 30€ por kilogramos (antes 22€) cuando la cuota que resultaría de la aplicación del tipo establecido en el párrafo anterior sea inferior a la cuantía de este tipo único.
- Impuesto sobre Hidrocarburos
 - Se consideran contribuyentes quienes posean hidrocarburos para su distribución o para el repostaje de vehículos destinados al transporte de mercancías o pasajeros, cuando no habiéndose acreditado el pago del impuesto, se de alguno de los siguientes supuestos:

- Cuando los hidrocarburos se detecte la presencia de otros productos distintos de los marcadores o trazadores debidamente autorizados y de componentes admitidos en las especificaciones técnicas.
- Cuando hayan sido adquiridos a operadores que no figuren en el listado publicado por la Comisión Nacional de Energía.

7. Régimen Económico y Fiscal de Canarias

- Materialización de la RIC
 - Para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2025 los fondos existentes en la RIC se podrán materializar en la rehabilitación de viviendas protegidas destinadas al arrendamiento en favor de personas inscritas en el Registro Público de Demandantes de Vivienda Protegida de Canarias.

8. Solución Pública de Facturación electrónica

- Se introduce una disposición adicional vigesimoprimera en la Ley 56/2007, de medidas de Impulso de la Sociedad de la Información
 - Se regulan algunos requisitos de la Solución Pública de Facturación electrónica, como es la obligación por parte de las plataformas privadas de remitir simultáneamente a su emisión una copia electrónica fiel de cada factura a la solución pública.
 - Se obliga a los destinatarios, empresarios o profesionales de comunicar a la solución pública el pago efectivo completo de las facturas o, bien, su rechazo.
 - Y también se regulan los requisitos de conservación y acceso de los datos almacenados en la solución pública.

9. Impuesto sobre los Líquidos para Cigarrillos Electrónicos y otros productos relacionados con el Tabaco

- **Ámbito objetivo**
 - Los líquidos para cigarrillos electrónicos, bolsas de nicotina y otros productos de nicotina que no sean medicamentos ni productos de tabaco tradicionales.

- Hecho imponible
 - La fabricación, importación o la entrada irregular de los productos objeto de dichos impuestos dentro del territorio de la Unión.
 - La introducción en el ámbito objetivo del impuesto procedentes de otros estados miembros. Es obligatoria la documentación mercantil que justifique la circulación de estos productos.
- Supuestos de no sujeción

La introducción en el ámbito territorial interno de líquidos para cigarrillos electrónicos, de bolsas de nicotina o de otros productos de nicotina en los supuestos de situaciones de tránsito o tránsito especial en los que no se pretende la comercialización en el mercado interno.
- Exenciones:
 - La importación o introducción en el ámbito territorio interno de los productos objeto del impuesto conducido personalmente por los viajeros mayores de 17 años procedentes de territorios distintos del ámbito territorial interno, siempre que no superen los siguientes límites:
 - 20 mililitros para líquidos de cigarrillos electrónicos.
 - 200 unidades de bolsas de nicotina.
 - 200 gramos de otros productos de nicotina.
 - Si un particular envía estos productos, sin mediar pago, a otro particular desde fuera del territorio, se permite la exención de las siguientes cantidades:
 - Hasta 10 mililitros para líquidos de cigarrillos electrónicos.
 - Hasta 30 unidades de bolsas de nicotina.
 - Hasta 150 gramos para otros productos de nicotina.
 - Los productos destinados a otros países de la Unión Europea, en régimen suspensivo cuando se envían desde el ámbito interno.
 - Los productos destinados a análisis científicos o control de calidad en instalaciones fiscales (fábricas o depósitos).

- Los productos vendidos en tiendas libres de impuestos para viajeros que salgan del territorio, y que transporten los productos en su equipaje.

- Devengo

Además, de lo establecido en el artículo 7 de la ley de IIEE, se producirá el devengo cuando el destinatario reciba los productos en el territorio interno, excepto cuando se introducen en régimen suspensivo.

- Contribuyentes

- Las personas físicas o jurídicas y entidades a las que la misma impone el cumplimiento de obligaciones tributarias.
- Los expedidores de los productos, salvo que estos se destinen a fines comerciales, en cuyo caso, serán los destinatarios. Incluye a plataformas de venta y viajeros que transporten productos gravados desde territorio comunitario transportados por ellos mismos.

- Base imponible

Estará constituida por el volumen expresado en mililitros para líquidos y en gramos para bolsas y otros productos de nicotina, redondeando por exceso los valores decimales.

- Tipo impositivo

- Epígrafe 1: líquido para cigarrillos electrónicos que no contenga nicotina o que contenga 15 miligramos de nicotina o menos, por milímetro de producto: 0,15€/mililitro.
- Epígrafe 2: líquido para cigarrillos electrónicos que contenga nicotina más de 15 miligramos de nicotina por milímetro de producto: 0,20€/mililitro.
- Epígrafe 3: bolsas de nicotina: 0,10€/gramo.
- Epígrafe 4: otros productos de nicotina: 0,10€/gramo.

- Devolución del impuesto

- Los exportadores de productos objeto de estos impuestos, o de otros productos que, aun no siéndolo, contengan otros que sí lo sean, por las cuotas previamente satisfechas correspondientes a los productos exportados.
- Los exportadores de productos que no sean objeto de estos impuestos ni los contengan, pero en los que se hubieran consumido para su producción, directa o indirectamente, otros que sí lo sean, por las cuotas que se pruebe haber satisfecho previamente, mediante repercusión o incorporadas en los precios de los productos empleados, correspondientes a los productos exportados.
- Los propietarios de líquidos para cigarrillos electrónicos, bolsas de nicotina u otros productos de nicotina, que los destruyan bajo control de la Administración tributaria.
- Los propietarios de líquidos para cigarrillos electrónicos, bolsas de nicotina u otros productos de nicotina que los devuelvan a fábrica para su reciclado.
- Quienes expidan desde el ámbito territorial interno los productos objeto del Impuesto con destino al territorio de otros Estados miembros.
- Se presumirá, salvo prueba en contrario, que los productos han sido expedidos fuera del ámbito territorial interno cuando su entrega esté exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, por tratarse de una entrega intracomunitaria, de conformidad con lo previsto en la normativa de este último Impuesto.
- **Presentación de declaración informativa e infracciones tributarias**
 - Las autoliquidaciones correspondientes a los períodos de liquidación de los meses de enero, febrero y marzo de 2025, se deberán de presentar del 1 al 20 de abril de 2025.
 - Será infracción grave no presentar en plazo, o presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la declaración informativa. La sanción será de 500€.
- **Las cantidades para considerarlos que se utilizan con fines comerciales son:**

- Líquidos para cigarrillos electrónicos: 40 mililitros.
- Bolsa de nicotina: 400 unidades.
- Otros productos de nicotina: 500 gramos.

10. Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras

- Naturaleza y objeto
 - Es un tributo directo que grava el margen de los intereses y comisiones obtenido por las entidades de crédito, sucursales de entidades de crédito extranjeras y establecimientos financieros de crédito que desarrollen su actividad en territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales del País Vasco y Navarra.
 - Este Impuesto no será deducible en el Impuesto sobre Sociedades ni en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
- Período impositivo
 - Coincidirá con el ejercicio económico del contribuyente sin que pueda exceder de 12 meses y concluirá en los siguientes supuestos:
 - Cuando la entidad se extinga o deje de estar establecida en España.
 - Por la transformación de la forma societaria o modificación de su estatuto que determine la pérdida como contribuyente.
 - Cuando las sucursales cesen en su actividad en territorio español o se produzca la transmisión de la sucursal a un tercero.
- Base imponible e ingreso de la deuda
 - Constituida por el saldo positivo de integrar y compensar el margen de intereses y los ingresos y gastos por comisiones derivados de la actividad desarrollada en España que figuren en la cuenta de pérdidas y ganancias o, en su caso, en el estado de resultados del contribuyente. Si resultase saldo negativo la base imponible será cero.
 - Se liquidará en los primeros 20 días naturales del noveno mes posterior a la finalización del período impositivo.

- Base liquidable
 - Resultado de reducir la base imponible en el importe de 100.000.000€, sin que la base liquidable pueda ser negativa.
- Tipos de gravamen y cuota íntegra

Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo de gravamen
Hasta millones €	millones €	Hasta millones €	%
0,00	0,00	750,00	1,00
750,00	7,50	750,00	3,50
1.500,00	33,75	1.500,00	4,80
3.000,00	105,75	2.000,00	6,00
5.000,00	225,75	en adelante	7,00

- Cuota líquida
 - Será el resultado de minorar la cuota íntegra en el 25 por 100 de la cuota líquida del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, sin que la cuota líquida pueda ser negativa.
 - Si la base imponible fuera negativa, no cabrá la deducción.
- Deducción extraordinaria
 - Cuando el indicador de rentabilidad sobre el activo total sea inferior al valor de referencia de 0,7 por 100 de la cuota líquida, se deducirá un porcentaje sobre la misma correspondiente a la proporción que represente la disminución que experimente el indicador respecto de dicho valor de referencia de acuerdo con la siguiente fórmula:

$$\% \text{ deducción} = \left(1 - \frac{\text{indicador}}{0,7}\right) \times 100$$

- Vigencia del Impuesto
 - Será aplicable en los tres primeros períodos impositivos consecutivos que se inicien desde el 1 de enero de 2024.
- Pago fraccionado

- En los primeros 20 días naturales del segundo mes posterior al de la finalización del período impositivo, se realizará un pago fraccionado que será el resultado de multiplicar un 40 por 100 sobre la cuota líquida o, en su caso, sobre la cuota líquida minorada en la deducción extraordinaria.
- No se presentará el pago fraccionado cuando la cuota líquida no sea positiva.
- En primer pago fraccionado que deba efectuarse en el 2025 se realizará en los primeros 20 días naturales del sexto mes posterior a la finalización del período impositivo.

11. Gravamen temporal energético

Queda derogado este gravamen temporal energético para los operadores principales en el sector energético que satisficieron durante los años 2023 y 2024.

Fuente: REAF (Registro de Economistas Asesores Fiscales)