

## Reformas fiscales introducidas en IS, IRPF E IVA por la ley 7/2024 (imposición complementaria)



Diciembre 2024

### ¿Hablamos?

#### Caridad Mourelo Gómez

Responsable de Política Tributaria en  
PwC Tax & Legal  
[caridad.mourelo.gomez@pwc.com](mailto:caridad.mourelo.gomez@pwc.com)

### 1. ACLARACIONES PREVIAS

El 21 de diciembre de 2024 se publicó en el BOE la Ley 7/2024, por la que se establecen tres impuestos y se modifican diversas normas tributarias.

Los tres impuestos que se establecen, son los siguientes:

- Impuesto complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud.
- Este impuesto protagoniza la presente ley, obedeciendo su incorporación a la necesidad de transponer en España la Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo (Pilar 2) con efectos para periodos impositivos que se inicien a partir de 31.12.2023, salvo ciertas disposiciones cuya eficacia será para periodos impositivos iniciados un año más tarde.
- Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones.
- Este impuesto viene a sustituir al Gravamen temporal de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y ello con efectos para periodos impositivos que se inicien desde 01.01.2024, si bien el impuesto se devengará al día siguiente de la

finalización del periodo impositivo.

- Es un impuesto directo que se aplicará en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes forales de Concerto y Convenio, así como de lo establecido en los tratados y convenios internacionales que formen parte del Ordenamiento interno.
- Impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco.
- Se trata de un impuesto especial de fabricación que recae sobre el consumo de diversos productos, aplicándose en todo el territorio español, excepto Canarias, Ceuta y Melilla, con efectos desde 01.01.2025.

**En cuanto a las normas tributarias objeto de modificación**, cabe destacar, entre otras, las relativas al Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas, Impuesto sobre Valor Añadido e Impuestos Especiales.

Y a estas últimas reformas en IS, IRPF e IVA es a las que vamos a referirnos en este Periscopio Fiscal, si bien haciendo previamente una breve referencia a la estructura de la presente Ley, especificando las disposiciones dedicadas a cada uno de los tres impuestos introducidos por la misma.

**La estructura de la Ley 7/2024 consta de:**

- 55 artículos recogidos en un Título Preliminar y 15 Títulos, dedicados exclusivamente al Impuesto Complementario
- 3 Disposiciones Adicionales, entre las que cabe destacar la tercera, introducida para conceder una exención a las ayudas efectuadas a sus trabajadores y familiares afectados por la DANA.
- 6 Disposiciones Transitorias aplicables íntegramente al Impuesto Complementario.
- 22 Disposiciones Finales, en las que, además de abordarse varias modificaciones derivadas del Impuesto Complementario, se crean los otros dos impuestos (sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas

Entidades Financieras y sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco) y se modifican diversas normas tributarias, teniendo especial relevancia las que afectan al Impuesto sobre Sociedades. Pero además, entre estas disposiciones Finales, cabe destacar la explícita referencia a la derogación del gravamen temporal energético.

**Artículos y disposiciones relativos al Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para grupos multinacionales y grupos nacionales de gran magnitud.**

DISPOSICIONES	MATERIA QUE SE REGULA
Artículos 1 a 55	Regulación del impuesto
Disposiciones transitorias primera a sexta	Aplicación temporal especial de ciertas normas relativas a este impuesto.
Disposición final sexta	Modificación LGT (introduciendo un nuevo supuesto de plazo ampliado del procedimiento de inspección a 27 meses, para los casos de comprobación de este nuevo impuesto)
Disposición final décima	Modificación RD PGC
Disposición final undécima	Modificación RD Normas formulación CAC y modificación RD PGC PYMES
Disposición final décimo quinta	Salvaguarda del rango de las disposiciones reglamentarias
Disposición final décimo novena	Incorporación de Derecho de la Unión Europea (Directiva UE 2022/2523 del Consejo)
Disposición final vigésima	Habilitaciones a LPGE
Disposición final vigésima primera	Habilitaciones al Gobierno para desarrollo y ejecución
Disposición final vigésimo segunda	Entrada en vigor de la Ley 7/2024 el 22.12.2024, con efectos para periodos impositivos que se inicien a partir de 31.12.2023, salvo ciertas disposiciones para periodos impositivos que se inicien a partir de 31.12.2024

**Disposiciones relativas al Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de**

**determinadas entidades financieras.**

DISPOSICIONES	MATERIA QUE SE REGULA
Disposición final novena	Regulación del impuesto (con efectos para periodos impositivos que se inicien desde 01.01.2024)
Disposición final vigésima	Habilitaciones a LPGE
Disposición final vigésima primera	Habilitaciones al Gobierno para desarrollo y ejecución
Disposición final vigésimo segunda	Entrada en vigor de la Ley 7/2024 el 22.12.2024

**Disposiciones relativas al Impuesto sobre líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco.**

DISPOSICIONES	MATERIA QUE SE REGULA
Disposición final segunda	Modificación de la Ley de Impuestos Especiales, con efectos desde el 01.01.2025, para: <ul style="list-style-type: none"> <li>Regulación del impuesto</li> <li>Otras modificaciones relacionadas con dicho impuesto</li> </ul>
Disposición final quinta	Modificación del Reglamento de Impuestos Especiales en relación con nuevo impuesto
Disposición final décimo quinta	Salvaguarda del rango de las disposiciones reglamentarias
Disposición final vigésima	Habilitaciones a LPGE
Disposición final vigésima primera	Habilitaciones al Gobierno para desarrollo y ejecución
Disposición final vigésimo segunda	Entrada en vigor de la Ley 7/2024 el 22.12.2024

**2. ANÁLISIS DE LAS PRINCIPALES REFORMAS DE DISPOSICIONES TRIBUTARIAS.**

citados, se aborda en las siguientes disposiciones adicionales y finales:

Las principales reformas en materia tributaria, al margen de la aprobación de los tres nuevos impuestos arriba

DISPOSICIONE	MATERIA QUE SE REGULA
Disposición adicional primera	Deducciones en IRPF por obras de mejora de eficiencia energética, para contribuyentes del País Vasco.
Disposición adicional segunda	Bonificación por contrataciones en entidades deportivas no profesionales sin ánimo de lucro
Disposición adicional tercera	Donaciones a trabajadores afectados por la DANA, por parte de las empresas.
Disposición final primera	Modificación de la LIVA: <ul style="list-style-type: none"> <li>Medidas para evitar fraude en el ámbito de ciertos hidrocarburos</li> <li>Reducción de tipo de gravamen en leche fermentada</li> </ul>
Disposición final segunda	Modificación del RIVA en relación con titulares de depósitos fiscales de ciertos hidrocarburos
Disposición final cuarta	Modificación de la Ley 19/1994 de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias
Disposición final séptima	Modificación de la Ley 35/2006, de IRPF
Disposición final octava	Modificación de la Ley 27/2014, de Impuesto sobre Sociedades

Disposición final duodécima	<p>Modificación de la Ley 56/2007, de Medidas de impulso de la Sociedad de la Información:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Se aborda la Solución Pública de Facturación Electrónica, que será desarrollada y gestionada por la AEAT para prestar servicios de facturación electrónica a los empresarios o profesionales que así lo exijan</li> </ul>
Disposición final décimo cuarta	<p>Modificación de la Ley 38/2022 para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y la creación del Impuesto temporal de solidaridad de grandes fortunas:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Se deroga el artículo 1 de dicha ley, relativo al gravamen temporal energético</li> </ul>
Disposición final décimo quinta	Salvaguarda del rango de las disposiciones reglamentarias
Disposición final décimo sexta	Tramitación a seguir por la AEAT en relación con devoluciones derivadas de la jurisprudencia del TS, a pensionistas que no pudieron deducir sus aportaciones, generándose doble imposición
Disposición final décimo séptima	IVA de los arrendamientos de vivienda de corta duración
Disposición final vigésima	Habilitaciones a LPGE
Disposición final vigésima primera	Habilitaciones al Gobierno para desarrollo y ejecución
Disposición final vigésimo segunda	Entrada en vigor de la Ley 7/2024 el 22.12.2024

**Una vez enumeradas las disposiciones reguladoras de las distintas reformas tributarias, pasamos a analizar las que consideramos de mayor importancia, ordenadas por impuestos.**

## 1.- MODIFICACIONES EN IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

### 1.1. Gastos no deducibles – artículo 15 LIS y DF novena. trece Ley 7/2024

1.1.1. Se modifica el artículo 15, relativo a gastos no deducibles, para introducir en su letra b, una referencia al Impuesto complementario, similar a la ya existente para el Impuesto sobre Sociedades, indicando que no serán deducibles los gastos derivados de su contabilización, ni tendrán la consideración de ingresos los procedentes de dicha contabilización.

1.1.2. Adicionalmente, debemos tener en cuenta que tampoco tendrá la consideración de gasto deducible el nuevo Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades de crédito, al igual que ocurría con los gravámenes temporales energético y de entidades de crédito.

### 1.2. Reserva de capitalización – artículo 25 LIS

La Ley 7/2024 introduce varias mejoras en el artículo 25 LIS, relativo a la reserva de capitalización, con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 01.01.2025.

Estas mejoras vienen a añadirse a las ya aprobadas anteriormente por el RDL 4/2024, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 01.01.2024, que consistieron en el aumento del porcentaje de reducción sobre el incremento de fondos propios, del 10% al 15% y en la reducción del plazo de mantenimiento de ese incremento de fondos propios de 5 a 3 años.

Pero volviendo a las novedades previstas en la Ley 7/2024, éstas son las dos siguientes:

- Nuevo aumento del porcentaje de reducción aplicable sobre el incremento de fondos propios, que pasa, del 15% actual, a un porcentaje que dependerá de las circunstancias que a continuación se detallan:

- En ausencia de incremento de la plantilla media total del contribuyente en el periodo impositivo, respecto de la del periodo impositivo anterior

- 20%

- En caso de incremento de la plantilla media total del periodo impositivo, respecto de la del periodo impositivo anterior, que además se mantenga durante un plazo de 3 años desde el cierre del periodo impositivo al que corresponda la reducción
  - 23%, si el incremento de plantilla media total es de “un mínimo de un 2%, sin superar un 5%”
  - 26,5%, si el incremento de plantilla media total está “entre un 5% y un 10%”
  - 30%, si el incremento de plantilla media total es superior al 10%
- Aumento del límite máximo de la reducción por reserva de capitalización, desde el actual 10% de la base imponible positiva del periodo impositivo, previo a esta reducción, a la integración a que se refiere el artículo 11.12 y a la compensación de bases imponibles negativas, hasta los siguientes límites porcentuales:
  - 20%, con carácter general
  - 25%, en caso de contribuyentes cuya importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 1 millón de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie

el periodo impositivo al que corresponda esa reducción. Es decir, en caso de “microempresas”.

**1.3. Reducción gradual del tipo de gravamen de empresas de reducida dimensión (artículo 101 LIS) y microempresas (importe neto de la cifra de negocios del periodo anterior menor a 1 millón de euros) – artículo 29 LIS y nueva Disposición transitoria cuadragésima cuarta LIS.**

Con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 01.01.2025, se contempla una reducción del tipo de gravamen aplicable a las entidades arriba indicadas, si bien está previsto que su implementación se lleve a cabo progresivamente, a lo largo de un plazo de 3 años para las microempresas, y de 5 años para las empresas de reducida dimensión.

Además, para el caso de las microempresas, el tipo de gravamen se desagrega en dos tramos, gravándose con un tipo inferior la base imponible hasta 50.000 €, cuando el periodo impositivo sea de un año, o hasta el importe que proporcionalmente corresponda, cuando el periodo impositivo sea menor.

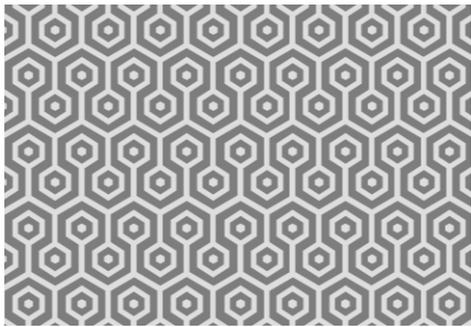
Así concretamente, los tipos de gravamen quedarían del siguiente modo:

NUEVOS TIPOS DE GRAVAMEN		INICIO DEL PERIODO IMPOSITIVO				
		2025	2026	2027	2028	2029
MICROEMPRESAS	BASE IMPONIBLE HASTA 50.000 €	21%	19%	17%		
	BASE IMPONIBLE RESTANTE	22%	21%	20%		
EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN		24%	23%	22%	21%	20%

Como consecuencia de esta modificación de tipos de gravamen, se modifica también el artículo 30 bis, relativo a la tributación mínima, para adaptar la cuota líquida mínima en microempresas y empresas de reducida dimensión, a la reducción de tipos de gravamen expuesta.

**1.4. Recuperación de los límites a grandes empresas que fueron declarados inconstitucionales por STC de 18.01.2024 – Disposición adicional décimo quinta LIS.**

Con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 01.01.2024, sin haber finalizado antes de 22.12.2024 (fecha de entrada en vigor de la Ley 7/2024), se recuperan los límites declarados inconstitucionales por la Sentencia del Tribunal Constitucional de 24.01.2024 y que el RDL 3/2016 había introducido en la LIS para grandes empresas, con criterios más restrictivos que para el resto de entidades.



A esos efectos, se consideran grandes empresas, aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el periodo impositivo, sea al menos de 20 millones de euros.

Los límites que ahora se recuperan, son los que se refieren a las siguientes partidas:

- Compensación de BINEA (artículos 26.1.e, 62.1, 67 d y 67 e LIS) y activos por impuesto diferido (artículo 11.12 LIS):
  - Límite de 50%, cuando el importe neto de la cifra de negocios de los 12 meses anteriores, haya sido mayor o igual a 20 millones de euros, pero menor a 60 millones de euros.
  - Límite de 25%, cuando ese importe neto de la cifra de negocios haya sido mayor o igual a 60 millones de euros.
- Deducciones para evitar doble imposición internacional, previstas en artículos 31, 32 y 100.10, así como Disposición Transitoria 23 LIS:
  - Límite conjunto del 50% de la cuota íntegra del contribuyente.

**1.5. Prórroga de la restricción a la compensación de bases imponibles negativas en consolidación fiscal, a periodos impositivos iniciados en 2024 y 2025 - Disposición adicional décimo novena LIS.**

La Ley 7/2024 prorroga a los periodos impositivos iniciados en

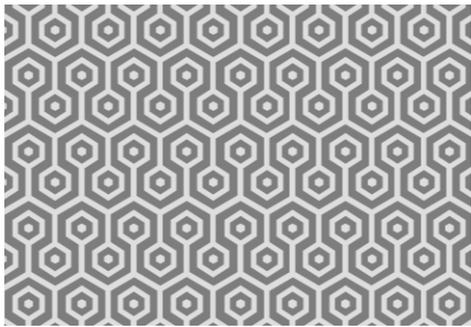
2024 (siempre que no hubieran finalizado antes de 22.12.2024) y en 2025, la restricción que ya existió en 2023 para los grupos que tributan en régimen de consolidación fiscal, al no permitirles incluir en la base imponible consolidada del grupo, el 50% de las bases imponibles individuales negativas de las entidades integrantes de dicho grupo.

Todo ello, sin perjuicio de que esas cantidades que no puedan computarse en 2024 y 2025, se integren por partes iguales en los 10 primeros periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2025 y 1 de enero de 2026, respectivamente, en términos similares a los establecidos para las bases imponibles negativas de 2023.

No obstante, y teniendo en cuenta que esta medida perjudicaba significativamente a fundaciones que, estando sometidas al régimen general del impuesto sobre sociedades, formaban parte de grupos fiscales, se ha previsto que esa limitación no se aplique respecto de las mismas, en los periodos impositivos iniciados en 2024 y 2025.

**1.6. Recuperación de la regla de reversión de deterioros que fue declarada inconstitucional por STC de 24.01.2024 – Disposición transitoria décimo sexta.3 LIS**

Se recupera la obligación de reversión de pérdidas por deterioro de valores representativos de participación en el capital o en los fondos propios de entidades, que hubieran resultado fiscalmente deducibles en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero del 2013.



Esta medida, que inicialmente se introdujo en la LIS por RDL 3/2016, pero fue declarada inconstitucional, es ahora nuevamente introducida para periodos impositivos iniciados a partir de 01.01.2024, siempre que no hayan finalizado antes de 22.12.2024 (fecha de entrada en vigor de la Ley 7/2024).

No obstante, entre ambas redacciones existe una clara diferencia en el plazo de reversión de esos deterioros, puesto que:

- Mientras en la redacción inicial la integración debía hacerse, como mínimo, por quintas partes
- En la redacción actual debe hacerse, como mínimo, por partes iguales en la base imponible correspondiente a cada 1 de los 3 primeros periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero del 2024.

Ahora bien, respecto de la renta correspondiente a esta reversión de pérdidas por deterioro integradas en base imponible por aplicación de lo aquí establecido, no se aplicarán los límites más restrictivos para la compensación de bases imponibles negativas en grandes empresas, previstos en la Disposición Adicional quinta.1 LIS, a los que acabamos de referirnos en el punto 1.4 de este Periscopio Fiscal.

## 2. MODIFICACIONES EN IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

### 2.1. Exención en IRPF (así como en ISD), de ciertas donaciones efectuadas por las empresas a sus empleados y familiares, afectados por la DANA.

La Ley 7/2024 ha introducido, en virtud de enmienda presentada en el Senado, una exención que opera, tanto a efectos

de IRPF, como de ISD, respecto de las cantidades satisfechas con carácter extraordinario por los empleadores a sus empleados y/o familiares, cuando vayan destinadas a sufragar daños personales y daños materiales en vivienda, enseres y vehículos, con ocasión de la DANA.

Esta exención está sometida a los siguientes requisitos y limitaciones:

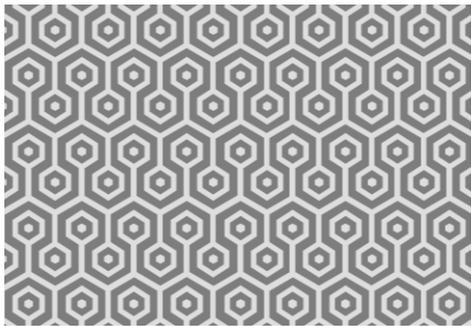
- Se deberá acreditar la condición de afectado por la DANA, así como el importe de los daños mediante un certificado de la empresa aseguradora, o subsidiariamente de algún organismo público, en el que se indique la condición de afectado y se cuantifiquen los daños.
- Estará limitada a las cantidades abonadas entre el 29.10.2024 y 31.12.2024, y hasta el importe de los daños certificados, debiendo integrarse en base imponible la parte que exceda de dicho importe.

### 2.2. Elevación del gravamen de la renta del ahorro, a partir de 300.000 € - artículos 66, 76 y 93.2.e.2º LIRPF

La Ley 7/2024 eleva el tipo de gravamen aplicable a la renta del ahorro, que es la que está integrada por la mayoría de los rendimientos de capital mobiliario, así como por las ganancias patrimoniales por transmisión.

Esta modificación tiene efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 01.01.2025, afectando, concretamente, a las rentas que excedan de 300.000 €, cuyo porcentaje de gravamen se eleva del actual 28%, al 30%.

Esta subida de tipo de gravamen tiene incidencia en los siguientes tipos de contribuyentes:



- Contribuyentes residentes en España, correspondiendo un punto porcentual de subida a la escala estatal y otro punto porcentual a la escala autonómica.
- Contribuyentes residentes en el extranjero, en representación del Estado español
- Contribuyentes que apliquen el régimen de impatriados.

### **2.3. Reducción de determinados rendimientos de actividades literarias y artísticas obtenidas de forma excepcional – Nueva Disposición adicional sexagésima de la LIRPF.**

Con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 01.01.2025, se prevé una reducción del 30% sobre ciertos rendimientos.

#### 2.3.1. Ámbito de aplicación

Esta reducción se aplicará sobre ciertos rendimientos por la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas o por actividades artísticas en artes escénicas, audiovisuales y musicales, así como actividades técnicas o auxiliares para desarrollo de las anteriores, con independencia de que la calificación de estas rentas sea la de rendimiento de trabajo (en cuyo caso la reducción se aplicará sobre el rendimiento íntegro) o rendimiento de actividad económica (en cuyo caso se aplicará sobre el rendimiento neto)

#### 2.3.2. Requisito para su aplicación

Procederá la reducción respecto de rendimientos que excedan del 130% de la cuantía media de los rendimientos

imputados en los tres periodos impositivos anteriores.

#### 2.3.3. Importe de la reducción

Será del 30% del exceso indicado anteriormente, sobre una cuantía máxima de 150.000 €, por lo que la máxima reducción posible ascenderá a 45.000 €.

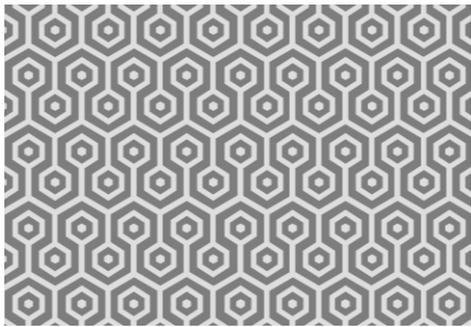
### **2.4. Tramitación a seguir por la AEAT para la devolución de las cantidades a que tienen derecho ciertos mutualistas, de acuerdo con la Disposición transitoria segunda, en relación con los periodos impositivos 2019 a 2022**

#### 2.4.1. Aclaraciones previas

La Disposición transitoria segunda de la Ley de IRPF permite reducir la cantidad a incluir como rendimiento del trabajo en la declaración de IRPF, cuando se perciban ciertas pensiones de jubilación o invalidez, por mutualistas cuyas aportaciones no pudieron ser objeto de reducción o minoración en base imponible, en el momento de su realización. Todo ello, con la finalidad de evitar la doble tributación de esas aportaciones.

Pero teniendo en cuenta que muchos mutualistas no aplicaron esa reducción, puede surgir un derecho a la devolución de las cuotas pagadas en exceso por ellos, en el IRPF de años anteriores.

Para facilitar la tramitación de las solicitudes de devolución, se habilitó un formulario electrónico, cuya cumplimentación permitía a la Administración efectuar las correspondientes actuaciones gestoras.



### 2.4.2. Modificación que se introduce

La Ley 7/2024 establece, sin embargo, un nuevo procedimiento específico para la determinación de la procedencia y, en su caso, posterior devolución de los importes pagados en exceso por dichos mutualistas, según la jurisprudencia del TS, en relación con los periodos impositivos 2019 a 2022, inadmitiendo otras formas de solicitud de devolución que no se adapten a ese nuevo procedimiento.

Además, se dejan sin efecto los procedimientos en curso para la solicitud de estas devoluciones, en la medida en que no se hubieran acordado a la fecha de entrada en vigor de esta Ley (22.12.2024), aunque, obviamente, sin perjuicio de los efectos interruptivos de la prescripción que se hayan podido producir con las solicitudes anteriormente efectuadas.

Los nuevos procedimientos se tramitarán en función de la antigüedad del periodo al que corresponda la devolución, a razón de un periodo impositivo por cada año natural iniciado a partir de 2025. Así por ejemplo, las devoluciones de 2019 y periodos anteriores no prescritos, serán exigibles a partir de 01.01.2025.

### **2.5. Deducciones en IRPF por obras de mejora de eficiencia energética**

Esta modificación afecta exclusivamente a las deducciones que sean aprobadas por las Instituciones competentes de la Comunidad Autónoma del País Vasco, cuando tengan por objeto la realización de obras de rehabilitación que contribuyan a alcanzar mejoras de eficiencia energética.

Estas deducciones se entenderán enmarcadas en el Componente 2 “Plan de rehabilitación de vivienda y regeneración urbana”, del Plan de

Recuperación, Transformación y Resiliencia de España.

## **3. MODIFICACIONES EN IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO**

### **3.1. Reducción del tipo de gravamen**

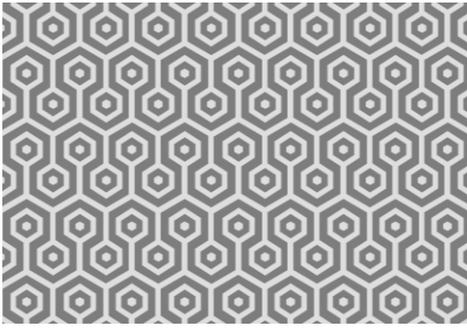
Se prevé la reducción del tipo de gravamen de la leche fermentada al 4%, para las operaciones que tengan lugar a partir de la entrada en vigor de esta Ley (22.12.2024)

### **3.2. Medidas tendentes a combatir el fraude detectado en IVA, en relación con ciertos productos del sector de Hidrocarburos.**

La Ley 7/2024, a través de sus disposiciones finales primera y tercera, introduce diversas modificaciones, respectivamente, en la LIVA (fundamentalmente) y en el RIVA, con la finalidad de poner fin al fraude detectado en los últimos años, en el ámbito de este impuesto, en relación con ciertos productos sometidos al Impuesto de Hidrocarburos (gasolinas, gasóleos y algunos hidrocarburantes).

Y es que, respecto de esos productos, existe un régimen suspensivo para su fabricación y circulación, tanto en IIEE (depósito fiscal), como en IVA (depósito distinto del aduanero), régimen suspensivo en el que se retrasa el devengo y la exigibilidad del impuesto, hasta que el producto sale de ese depósito (“ultimación del régimen suspensivo”).

Ahora bien, entre ambos regímenes suspensivos existe una diferencia en cuanto al sujeto pasivo que paga el impuesto y la forma de liquidación, que ha sido determinante de la existencia de ciertos abusos en IVA, que, sin embargo, no se han producido en IIEE, y así concretamente:



- En IIEE, el sujeto pasivo es el titular del depósito fiscal, repercutiendo ese impuesto al propietario del producto que sale del depósito.
- En IVA, el sujeto pasivo es el propietario del producto a la salida del depósito, difiriendo, en algunas ocasiones, del operador autorizado. Pero además, en este impuesto, deben efectuarse dos declaraciones: 380 y 303. Y, si bien el modelo 380 (operaciones asimiladas a la importación) se declara correctamente porque normalmente no arroja una cuota a ingresar, o ésta es muy pequeña, no ocurre lo mismo con el modelo 303 (entrega posterior sujeta y no exenta), respecto del que en ocasiones se falsea la declaración para intentar reducir la elevada cuota que normalmente sale a ingresar, o, declarándose correctamente, se evita fraudulentamente el ingreso de la misma.

Pues bien, para poner freno a esta situación, se introducen diversas medidas, entre las que cabe destacar las siguientes:

- La ultimación del régimen de depósito distinto del aduanero se entiende realizada, en todo caso, por el último depositante del producto que se extraiga del depósito fiscal, o por el titular del depósito, cuando sea el

propietario del producto

- Se imponen nuevas obligaciones a quien ultime ese régimen, en relación con el modelo 303, debiendo:
  - Acreditar que es un operador autorizado o un operador confiable (de acuerdo con futura OM)
  - O garantizar el ingreso del IVA de la posterior entrega sujeta y no exenta, mediante aval de entidad de crédito, institución financiera o compañía de seguros o mediante pago a cuenta del correspondiente IVA.
- Se regula la responsabilidad solidaria del titular del depósito fiscal que permita que los carburantes salgan del depósito sin acreditar los requisitos antes especificados.

### **3.3. IVA de los arrendamientos de vivienda de corta duración**

Se prevé que el Gobierno impulsará la modificación de la Directiva armonizada del IVA, para permitir a los Estados miembros gravar los arrendamientos de viviendas de corta duración, en zonas donde este tipo de alojamiento dificulte el acceso a la vivienda a la ciudadanía o promueva la saturación turística del territorio.