

# Novedades tributarias Bizkaia

Tax Alert



Febrero 2025

# Novedades tributarias Bizkaia

**La Norma Foral 4/2024 introduce cambios en la normativa tributaria de Bizkaia, afectando a diversos impuestos y regulando el Impuesto Complementario (Pilar 2), cuya concertación en el Concierto Económico aún está pendiente. Su objetivo es actualizar el marco normativo, mejorar su aplicación y reforzar la seguridad jurídica.**

## Introducción

La [Norma Foral 4/2024](#) ha aprobado medidas tributarias en Bizkaia (en adelante, la “Norma Foral”) que afectan principalmente al ámbito de la Norma foral general tributaria, al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y al Impuesto sobre el Patrimonio, además de introducir modificaciones de carácter transversal. Asimismo, esta norma foral regula los elementos básicos del Impuesto Complementario (Pilar 2) en Bizkaia. No obstante, está pendiente la tramitación de la modificación del Concierto Económico para incorporar al mismo la oportuna concertación del impuesto.

De acuerdo con lo dispuesto en su preámbulo, el objetivo de estas medidas es implementar modificaciones en la regulación de diversos impuestos a fin de actualizar y mejorar aspectos puntuales del marco normativo actual, optimizar su aplicación, así como reforzar la seguridad jurídica a través de la incorporación de criterios administrativos y jurisprudenciales.

Se detallan a continuación las medidas más significativas incluidas en la citada Norma Foral, cuyos efectos se despliegan, salvo que expresamente se indique otra fecha, a partir de los períodos impositivos iniciados el 1 de enero de 2024.

### 1) Modificaciones transversales

La Norma Foral incluye modificaciones con carácter transversal que afectan a varios impuestos y su respectiva normativa foral, de acuerdo con lo siguiente:

#### 1.1) Régimen de opciones tributarias (efectos 1 enero 2023)

Se flexibiliza el régimen de opciones tributarias, permitiendo su modificación, una vez finalizado el plazo voluntario de declaración o autoliquidación, siempre que no haya requerimiento previo por parte de la Hacienda Foral.

En este sentido, se elimina la limitación que operaba para el ejercicio de determinadas opciones según lo previsto en la normativa del IRPF, del IS y del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos, de actividades al mecenazgo y de las cooperativas.

Esta medida se incluye con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2023.

#### 1.2) Actividad económica de arrendamiento, promoción y compraventa de inmuebles

Se revisa la calificación de actividad económica para el arrendamiento, la promoción y la compraventa de inmuebles a efectos del IS y del IP, disminuyendo de 5 a 3 la media anual necesaria de empleados por cuenta ajena a jornada completa y con dedicación exclusiva, lo cual, entre otras cuestiones, facilita el acceso a la aplicación de los regímenes de micro PYMEs y a la calificación del régimen especial de arrendamiento de inmuebles en el IS.

### 2) Norma Foral General Tributaria

#### 2.1) Intereses de demora

Se precisa que el inicio del periodo ejecutivo no determinará el devengo de intereses de demora durante el plazo extraordinario de un mes habilitado para el pago tras la notificación de la providencia de apremio. Asimismo, se reconoce la regularización voluntaria sin devengo de intereses de demora para autoliquidaciones extemporáneas, siempre que el ingreso se realiza dentro de los 6 meses sin requerimiento previo.

## 2.2) Reducción de recargos por declaración extemporánea y pago en periodo ejecutivo (efectos 1 de julio 2025)

Se introducen reducciones en los recargos aplicables en los siguientes casos:

- Recargo por declaración extemporánea: Si la declaración se presenta dentro de los tres días hábiles siguientes a la finalización del plazo voluntario, el recargo se reduce del 5 % al 0,5 %.
- Recargo ejecutivo: Si el pago se efectúa dentro de los tres primeros días hábiles del periodo ejecutivo, el recargo se reduce del 5 % al 0,5 %.

## 3) Impuesto sobre Sociedades

Introduce diversos cambios relevantes, de acuerdo con lo expuesto a continuación:

### 3.1) Sociedades patrimoniales

Se reconfigura el concepto a fin de garantizar su aplicación a los supuestos de verdadera patrimonialidad, así como de incrementar la seguridad jurídica:

- [Patrimonialidad sobrevenida - Cese de actividad / 15% reinversión](#)

Como regla general, no computan como valores o activos no afectos a actividades económicas aquellos cuyo precio de adquisición sea menor que el importe de los beneficios no distribuidos provenientes de la realización de actividades económicas obtenidos en el propio año y los últimos 10 anteriores.

Como novedad, la Norma Foral precisa que esta regla no resultará de aplicación cuando se produzca el cese de actividad (entidad inactiva), no produciéndose tal circunstancia cuando al menos el 15% de su activo se encuentre invertido o se reinvierta en proyectos empresariales en el plazo de los 3 años siguientes.

- [Patrimonialidad sobrevenida - Subholdings](#)

La Norma Foral prevé que la regla para evitar la patrimonialidad sobrevenida se aplique en supuestos de estructuras de participaciones indirectas (subholdings) en las que los dividendos y plusvalías de cartera derivan de participaciones directas en entidades que no realizan actividades económicas, pero cuyos ingresos proceden, a su vez, en más de

un 50% de dividendos/plusvalías de cartera de sus propias participadas que cumplen con dicho requisito.

En este caso el límite del importe de beneficios no distribuidos se refiere a los beneficios obtenidos en el propio año y los últimos 3 anteriores.

- [Cómputo de activo afecto - Tesorería y otros activos financieros \(in itinere\)](#)

La tesorería y otros activos financieros se consideran afectos a actividades económicas cuando su importe se invierta, de forma directa o indirecta, en proyectos empresariales en los 3 años siguientes a su obtención.

### 3.2) Fondo de comercio financiero

Se modifica la regulación del fondo de comercio financiero en caso de transmisión de la participación a fin de evitar la doble imposición, no debiéndose practicar la reversión, parcial o total, de ajustes fiscales practicados en ejercicios anteriores cuando la renta positiva obtenida en la venta de la filial tenga su origen en beneficios sometidos a tributación que hubieran sido distribuidos al socio, sin que en ningún caso quepa la integración de una renta negativa.

### 3.3) Eliminación de la doble imposición

En relación con la doble imposición de dividendos se establece que si (i) los dividendos son percibidos por contribuyentes que hayan adquirido la participación en los tres años anteriores a la fecha de exigibilidad del beneficio distribuido; (ii) dicha participación ha sido valorada conforme a las reglas del régimen especial del Capítulo VII del Título VI de la Norma Foral; (iii) las rentas no se integraron en la base imponible del aportante sujeto al IRPF o IRNR sin establecimiento permanente, y (iv) el aportante no tenía derecho a la eliminación de la doble imposición de los dividendos percibidos, dichos dividendos deberán integrarse en la base imponible.

No obstante, si cumpliéndose estas condiciones, el importe de los dividendos percibidos se reinvierte en proyectos empresariales dentro de los 3 años siguientes, entonces procederá la no integración en la base imponible.

En relación con la transmisión de participaciones, se establece que, si: (i) la participación transmitida fue valorada conforme a las reglas del régimen especial del Capítulo VII del Título VI de la Norma Foral; (ii) la aplicación de dichas reglas, incluso en una transmisión anterior, determinó la no integración de rentas en la base imponible del IRPF o del IRNR sin establecimiento permanente derivadas de la aportación de participaciones en entidades, y (iii) la

entidad adquirente transmite la participación antes de que transcurran tres años desde la operación de aportación, la no integración no resultará aplicable sobre la diferencia positiva entre el valor fiscal de las participaciones recibidas por la entidad adquirente y su valor de mercado en el momento de la adquisición.

No obstante, si se acredita que las personas aportantes han transmitido su participación en la entidad beneficiaria dentro de dicho plazo, o si la entidad adquirente reinvierte el importe obtenido en la transmisión en proyectos empresariales, la no integración sí será procedente.

### 3.4) Compensación de bases imponibles negativas (“BINs”)

Se introduce una excepción a la limitación general de compensación de BINs, permitiendo la compensación del importe total de la base imponible respecto de las rentas correspondientes a la reversión de pérdidas por deterioro deducidas en ejercicios anteriores cuando dichas pérdidas constituyan, al menos, el 90% de los gastos deducibles en el periodo impositivo en el que se originaron las BINs.

### 3.5) Participación en la financiación de actividades de I+D+i y de fomento de la cultura

La Norma Foral introduce los siguientes cambios:

- Ámbito objetivo de aplicación

Se amplía el ámbito objetivo del incentivo fiscal por actividades de financiación para el fomento de la cultura, incluyéndose específicamente la financiación de la edición de libros (junto a la de obras audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales).

- Plazo de formalización del contrato de financiación y aportación de fondos

Se flexibiliza el plazo de formalización del contrato y la aportación de fondos al proyecto (I+D+i y/o obra audiovisual, evento y edición de libros), permitiendo que los fondos aportados puedan cubrir costes incurridos tanto antes como después de recibirlos.

- Condiciones de intermediación de terceros

Con efectos para contratos suscritos a partir de 1 de enero de 2025, se regulan nuevas condiciones en los casos de intermediación de terceros en la estructuración de los contratos de financiación, que incluyen limitaciones específicas en cuanto a la rentabilidad y honorarios.

- Comunicación a la Administración tributaria

La Norma Foral ha introducido la obligatoriedad de que el informe motivado de calificación fiscal de I+D+i junto con el correspondiente contrato de financiación y el de estructuración formalizado con el intermediario se presenten, en una comunicación suscrita tanto por el contribuyente que realiza las actividades como por el que participa en su financiación, antes del inicio del periodo voluntario de declaración del periodo impositivo en el que comience el proyecto.

- Reciprocidad con otros territorios

Los correspondientes incentivos serán aplicables a financiaciones de contribuyentes sometidos a la normativa de otros territorios (común- foral), siempre que regulen una deducción y un régimen de participación en proyectos equivalente.

- Eliminación del límite de 1 millón de euros

La Norma Foral elimina el límite de 1M de euros de deducción en cada periodo impositivo para los financieros en caso de contratos de financiación de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales.

### 3.6) Dedución por edición de libros

La inversión en la edición de libros, que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada, genera una deducción del 10% (hasta ahora del 5%) de la cuota líquida.

Adicionalmente, se incrementa esta deducción al 15% cuando, en el periodo impositivo anterior, los libros o ejemplares editados en euskera o traducidos del euskera representen al menos el 50% del total de los editados, promoviendo así la preservación y difusión de la lengua y cultura vasca.

### 3.7) Límites de las deducciones por financiación de actividades

La Norma Foral prevé cambios sustanciales equiparando los límites bajo los cuales se pueden aplicar las deducciones derivadas de contratos de financiación de actividades con respecto a las de los desarrolladores, de acuerdo con lo siguiente:

- i. 70% de la cuota líquida para la financiación de proyectos de I+D+i (anteriormente, el general del 35%).
- ii. 50% de la cuota líquida para la financiación de proyectos culturales (hasta ahora del 35%) y de edición de libros.

### 3.8) Imputación de BINs por participación en proyectos de fomento de la cultura a través de AIEs

Se excluye la imputación de BINs y pérdidas derivadas de la transmisión de la participación en la AIE en el caso de que la aportación tenga la calificación de instrumentos de patrimonio con características especiales a efectos contables. Esta medida será de aplicación a las AIEs que se constituyan a partir del 1 de enero de 2025.

### 3.9) Acuerdos Previos de Valoración

En relación con las operaciones vinculadas, se introduce la posibilidad de que los acuerdos previos de valoración tengan efectos para las operaciones realizadas en períodos impositivos anteriores a su aprobación, siempre que no hubiera prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación ni hubiese liquidación firme que recaiga sobre las operaciones objeto de solicitud.

## 4) Normativa Foral “Pilar II”

El Impuesto Complementario del “Pilar II”, aprobado mediante Ley 7/2024, de 20 de diciembre, en territorio estatal aplicable a grupos nacionales de gran magnitud, será de aplicación en Bizkaia en tanto se produzca su incorporación al Concierto Económico, con las correspondientes reglas de exacción y de reparto competencial con la Agencia Tributaria.

## 5) Otros impuestos

### 5.1) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto sobre el Patrimonio.

En el ámbito de la **empresa familiar** se incorporan diversas modificaciones con incidencia en el IRPF, ISD o IP.

- Transmisión de empresas

En relación con el IRPF y la consideración de inexistencia de ganancia o pérdida patrimonial en las transmisiones de ciertas empresas o participaciones de la empresa familiar, se amplía el perímetro de aplicación para incluir a colaterales hasta el 4º grado, por consanguinidad, afinidad, relación de pareja de hecho o adopción. Esta ampliación del grupo de parentesco también se extiende a los incentivos en IP e ISD.

- Reducción por empresa familiar

En la adquisición mortis causa de una empresa individual, un negocio profesional o participaciones en entidades que aplican la reducción por empresa familiar, se elimina la obligación de mantener la participación durante 5 años en caso de liquidación de la empresa por procedimiento concursal.

- Reducción edad del donante

Para las transmisiones inter vivos de empresa familiar, además de lo previsto anteriormente se rebaja la edad del donante a 60 años (antes 65) para la aplicación de la reducción.

### 5.2) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

- Transmisión onerosa de empresa familiar a personas trabajadoras

A partir del 1 de enero de 2025, se flexibilizan los requisitos para la exención en las transmisiones onerosas de empresa familiar a trabajadores. En concreto, se elimina la obligación de realizar la oferta a todas las personas trabajadoras en condiciones de igualdad.

Como contrapartida se introduce un nuevo requisito para la persona adquirente: haber trabajado al menos 2 de los 5 años anteriores a la adquisición en la entidad participada u otra del grupo, así como mantener su actividad en alguna de ellas durante el plazo obligatorio de mantenimiento de 5 años.

Además, se establece un límite máximo de participación conjunta del 40 por ciento dentro del perímetro familiar del adquirente durante dicho periodo. Asimismo se exige que la persona transmitente haya ejercido funciones de dirección en la entidad, representando al menos el 50 por ciento del total de sus rendimientos del trabajo personal y de actividades económicas.

- [Rendimientos con período de generación plurianual](#)

Se establecen excepciones a la aplicación de los porcentajes de integración de los rendimientos "irregulares", los cuales se computan al 60% si el período de generación es superior a 2 años, y al 50% si dicho período excede los 5.

- [Desafectación de elementos patrimoniales](#)

La desafectación de estos elementos no constituye una alteración patrimonial siempre que los bienes permanecieran en el patrimonio del contribuyente, especificándose los valores de adquisición para futuras alteraciones patrimoniales.

- [Financiación de actividades de I+D+i y de fomento de la cultura](#)

Se permite a las personas físicas que desarrollan una actividad económica aplicar las deducciones previstas para financiación de proyectos de I+D+i, cine, espectáculos y edición de libros, con el límite del 25% de la cuota correspondiente a las actividades económicas.

- [Fomento de la cultura a través de AIE](#)

Se permite a los socios vizcaínos de AIEs sometidas a otras normativas (común o forales) acceder a la deducción para el fomento de la cultura, también con límite del 25%.

- [Sistemas de previsión social de autónomos](#)

Con efectos exclusivos para el ejercicio 2024, las aportaciones a EPSVs de empleo preferente realizadas por trabajadores autónomos computan dentro del límite de 8.000 euros (actualmente, con límite de 5.000 euros).

- [Intereses de demora de naturaleza indemnizatoria](#)

Se incorporan expresamente, como rentas a integrar en la base imponible del ahorro, las ganancias patrimoniales obtenidas por la percepción de intereses de demora de carácter indemnizatorio (por ejemplo, por devolución de ingresos indebidos).

- [Límites de compensación y aplicación retroactiva](#)

En cuanto a la integración y compensación de rentas, se incrementa el límite para la compensación del saldo negativo resultante de integrar, exclusivamente entre sí, en cada periodo impositivos, las ganancias y pérdidas patrimoniales del 10% al 25%, con posibilidad de aplicación retroactiva a los ejercicios 2022 y 2023 vía declaraciones rectificativas.

- [Nuevo supuesto de exención](#)

Se declaran exentos, hasta un límite de 240.000 euros, los rendimientos derivados de las prestaciones por supervivencia en forma de capital o rescates de contratos de seguros de vida percibidos por mayores de 65 años siempre que se destinen a constituir una renta vitalicia a su favor.

Este límite de esta exención se aplicará de forma conjunta con el establecido para las ganancias patrimoniales exentas que se destinan a la misma finalidad.

- [Prórroga de medidas](#)

Se extiende al ejercicio 2024 la minoración extraordinaria de cuota de: (i) 200 euros para contribuyentes cuya base imponible general no exceda de 30.000 euros; o (ii) de 200 euros menos el resultado de multiplicar por 0,04 la cuantía resultante de minorar la base imponible general en 30.000 euros para bases imponibles generales de entre 30.000 a 35.000 euros.

Asimismo, se prorroga para el 2024 el porcentaje incrementado del 15% (70% para actividades agrícolas y ganaderas y de transporte de mercancías por carretera) para la determinación del rendimiento neto en la modalidad simplificada del método de estimación directa.

### **5.3) Impuesto sobre el Patrimonio**

Según lo comentado anteriormente, se amplía del segundo al cuarto grado el grupo de parentesco empleado para la aplicación de la exención de empresa familiar y se incluyen especificaciones en cuanto a elementos afectos a actividades económicas, en línea con las descritas para las sociedades patrimoniales en el IS.

Además, se reduce al 3% la participación mínima requerida en el capital de entidades cotizadas en un mercado secundario organizado en la aplicación de la exención en IP.

# Contactos

**Itziar Galindo**  
**Socia**  
**KPMG Abogados**  
**Tel. 91 456 38 61**  
**[igalindo@kpmg.es](mailto:igalindo@kpmg.es)**

**Isabel Fano**  
**Socia**  
**KPMG Abogados**  
**Tel. 619 980 994**  
**[ifano@kpmg.es](mailto:ifano@kpmg.es)**

**Alberto Martín**  
**Director**  
**KPMG Abogados**  
**Tel. 639 473 686**  
**[albertomartin@kpmg.es](mailto:albertomartin@kpmg.es)**

**Etor Lorenzo**  
**Senior Tax Manager**  
**KPMG Abogados**  
**Tel. 689 989 142**  
**[etorlorenzo@kpmg.es](mailto:etorlorenzo@kpmg.es)**

## Oficinas de KPMG en España

**A Coruña**  
Calle de la Fama, 1  
15001 A Coruña  
**T:** 981 21 8241  
**Fax:** 981 20 02 03

**Alicante**  
Muelle de Levante, 8  
Planta Alta  
03001 Alicante  
**T:** 965 92 0722  
**Fax:** 965 22 75 00

**Barcelona**  
Torre Realia  
Plaça de Europa, 41  
08908 L'Hospitalet de Llobregat  
Barcelona  
**T:** 932 53 2900  
**Fax:** 932 80 49 16

**Bilbao**  
Torre Iberdrola  
Plaza Euskadi, 5  
48009 Bilbao  
**T:** 944 79 7300  
**Fax:** 944 15 29 67

**Girona**  
Edifici Sèquia  
Sèquia, 11  
17001 Girona  
**T:** 972 22 0120  
**Fax:** 972 22 22 45

**Las Palmas de Gran Canaria**  
C/Bravo Murillo, 22  
35003 Las Palmas de Gran Canaria  
**T:** 928 32 32 38  
**Fax:** 928 32 45 55

**Madrid**  
Torre de Cristal  
Paseo de la Castellana, 259 C  
28046 Madrid  
**T:** 91 456 3400  
**Fax:** 91 456 59 39

**Málaga**  
Marqués de Larios, 3  
29005 Málaga  
**T:** 952 61 14 00  
**Fax:** 952 30 53 42

**Oviedo**  
Ventura Rodríguez, 2  
33004 Oviedo  
**T:** 985 27 69 28  
**Fax:** 985 27 49 54

**Palma de Mallorca**  
Edificio Reina Constanza  
Calle de Porto Pi, 8  
07015 Palma de Mallorca  
**T:** 971 72 1601  
**Fax:** 971 72 58 09

**Pamplona**  
Edificio Iruña Park  
Arcadio M. Larraona, 1  
31008 Pamplona  
**T:** 948 17 1408  
**Fax:** 948 17 35 31

**San Sebastián**  
Avenida de la Libertad, 17-19  
20004 San Sebastián  
**T:** 943 42 2250  
**Fax:** 943 42 42 62

**Sevilla**  
Avda. de la Palmera, 28  
41012 Sevilla  
**T:** 954 93 4646  
**Fax:** 954 64 70 78

**Valencia**  
Edificio Mapfre  
Paseo de la Almeda, 35, planta 2  
46023 Valencia  
**T:** 963 53 4092  
**Fax:** 963 51 27 29

**Vigo**  
Plaza Compostela, 20  
36201, Vigo  
**T:** 986 22 8505  
**Fax:** 986 43 85 65

**Zaragoza**  
Centro Empresarial de Aragón  
Avda. Gómez Laguna, 25  
50009 Zaragoza  
**T:** 976 45 8133  
**Fax:** 976 75 48 96

© 2025 KPMG Abogados S.L.P., sociedad española de responsabilidad limitada profesional y firma miembro de la organización global de KPMG de firmas miembro independientes afiliadas a KPMG International Limited, sociedad inglesa limitada por garantía. Todos los derechos reservados.

KPMG y el logotipo de KPMG son marcas registradas de KPMG International Limited, sociedad inglesa limitada por garantía.

La información aquí contenida es de carácter general y no va dirigida a facilitar los datos o circunstancias concretas de personas o entidades. Si bien procuramos que la información que ofrecemos sea exacta y actual, no podemos garantizar que siga siéndolo en el futuro o en el momento en que se tenga acceso a la misma. Por tal motivo, cualquier iniciativa que pueda tomarse utilizando tal información como referencia, debe ir precedida de una exhaustiva verificación de su realidad y exactitud, así como del pertinente asesoramiento profesional.