

Bizkaia - Novedades tributarias

El Boletín Oficial de Bizkaia ha publicado el 30 de diciembre de 2024 la Norma Foral 4/2024, de 27 de diciembre, por la que se aprueban medidas tributarias.

España | Legal Flash | Enero 2025

ASPECTOS CLAVE

La Norma Foral 4/2024, además de trasponer en Bizkaia la Directiva del Pilar Dos, establece modificaciones de carácter transversal que afectan de manera homogénea a distintos impuestos, así como, reformas específicas para cada uno de ellos.

Entre las medidas, que cabe destacar:

- La ampliación del grupo de parentesco del segundo al cuarto grado colateral a los efectos de los incentivos aplicables a la empresa familiar;
- La “solución normativa” a la patrimonialidad sobrevenida en los supuestos de estructuras societarias con subholdings;
- La ampliación de los límites de cuota aplicables a las deducciones por financiación de I+D e incentivos a la cultura, así como la flexibilización de sus requisitos;
- La liberalización del régimen de opciones.





Introducción

La Norma Foral 4/2024 por la que se aprueban medidas tributarias (en adelante, “**Norma Foral 4/2024**”) introduce en Bizkaia el **Impuesto Complementario** (Pilar Dos) que ha sido objeto de análisis en nuestro post | [Aprobada la aplicación del Pilar II en los Territorios Históricos](#).

Además, esta Norma Foral 4/2024 aprueba otras novedades que afectan, principalmente, al **Impuesto sobre Sociedades (“IS”)** al **Impuesto sobre la Rentas de las Personas Físicas (“IRPF”)**, al **Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (“ISD”)** y al **Impuesto sobre el Patrimonio (“IP”)**, si bien también incide en más tributos. La mayoría de estas novedades, objeto de análisis en este documento, entran en vigor con efectos retroactivos a partir del **1 de enero de 2024**. Sin embargo, hay determinadas medidas cuyos efectos son anteriores o posteriores, como es el caso del régimen de opciones (cuyos efectos se retrotraen al **1 de enero de 2023**) en el **IRPF e IS**, o el aumento del porcentaje de compensación de pérdidas de la base imponible general (que tiene **efectos retroactivos para los ejercicios 2022 y 2023**).

Modificaciones transversales

- **Arrendamiento de inmuebles como actividad económica.** Se reduce de cinco a tres las personas trabajadoras por cuenta ajena, a jornada completa y con dedicación exclusiva necesarias para que la actividad de arrendamiento, compraventa o promoción de inmuebles tenga la consideración de “actividad económica”. En consecuencia, se adapta en el IS (i) el concepto de explotación económica en la determinación del tamaño de la entidad (i.e. de microempresas, pequeñas y medianas empresas); (ii) el test del activo y el de los ingresos a efectos de determinar la patrimonialidad; y (iii) el ámbito subjetivo de aplicación del régimen especial de entidades con actividad cualificada de arrendamiento de inmuebles. Por su parte, en el IP, se adapta la exención por bienes afectos al desarrollo de actividades económicas y por participación en entidades (“**exención de IP**”).
- **Patrimonialidad sobrevenida y entidades inactivas.** Se precisa, en línea con la última doctrina del Tribunal Supremo, que la regla de patrimonialidad sobrevenida no se aplica a sociedades inactivas. Se establece quea estos efectos, para no ser inactiva es necesario que, **al menos, el 15% de su activo se encuentre invertido** o en su caso, se **reinvierta en proyectos empresariales**. Además, se precisa que dicha **re inversión** se produce, en particular, cuando se tome la **participación en entidades cualificadas** para aplicar el **régimen de no integración de dividendos y rentas derivadas de la transmisión de la participación** de los artículos 33.1 y 34.1 de la Norma Foral del IS. Esta modificación afecta tanto al ámbito de las sociedades patrimoniales en el IS, como a efectos de la exención de IP.
- **Patrimonialidad sobrevenida y entidades subholding.** A diferencia del criterio existente hasta el momento, se permite que la **regla de patrimonialidad sobrevenida se aplique** en el **propio ejercicio** en el que se **obtenga el ingreso y en los tres posteriores en supuestos de dividendos o plusvalías de cartera procedentes de entidades "subholding"**. Dicho plazo es susceptible de ampliación previa aprobación de la Administración y vinculado a la reinversión de los importes en proyectos empresariales. Esta modificación afecta tanto al ámbito de las sociedades patrimoniales en el IS como a efectos de la exención de IP.
- **Liberalización del régimen de opciones en el IRPF e IS.** Se permite la modificación de las opciones ejercitadas una vez finalizado el periodo voluntario de declaración y siempre que no se haya producido un requerimiento previo de la Administración tributaria. De esta forma, se supera la prohibición vigente hasta el momento que denegaba la posibilidad de modificar muchas de las opciones ejercitadas una vez finalizado el plazo voluntario de declaración del impuesto. Estas medidas afectarán, igualmente, al régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, así como al régimen fiscal de cooperativas del Territorio Histórico de Bizkaia. Todas ellas con efectos para los **periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2023**.

En cuanto a las opciones en el IS, nos referimos, entre otras, a la reducción de la base imponible por el fondo de comercio y por el fondo de comercio financiero, la deducción incrementada por gastos



derivados de la utilización de medios de transporte, el canon notarial o a las correcciones en materia de aplicación del resultado reguladas en el Capítulo V del Título IV de la Norma Foral del IS. En el IRPF, por su parte nos referimos, entre otras, a los rendimientos de trabajo obtenidos por la gestión de fondos vinculados al emprendimiento, a la innovación y al desarrollo de la actividad económica o a la aplicación de las deducciones por financiación en proyectos de I+D+i o cultura.

- **Parejas de hecho.** Se consideran **asimiladas a las parejas de hecho** constituidas conforme a lo dispuesto en la Ley del Parlamento Vasco 2/2003, de 7 de mayo, **las parejas de hecho constituidas e inscritas de forma análoga en otros registros públicos** (tanto de otras comunidades autónomas, como de otros Estados miembros de la Unión Europea, del Espacio Económico Europeo o de países terceros), criterio que ya venía siendo aplicado por la Administración tributaria de Bizkaia que les reconocía los mismos efectos tributarios.
- **Calificación del grado de discapacidad.** Se ajusta la normativa del IRPF en lo relativo a la **bonificación del rendimiento del trabajo** y a la **deducción por discapacidad y dependencia**, a las modificaciones operadas en la normativa que regula el procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de discapacidad (Real Decreto 888/2022, de 18 de octubre), que reformó de forma relevante el procedimiento de reconocimiento, declaración y calificación del grado de discapacidad.

Modificaciones en la tributación de las personas jurídicas

Sociedades patrimoniales

Se introduce un **nuevo supuesto de elementos** que se **califican** como **activo afecto a actividades económicas**, incluyendo, entre otros, **la tesorería “in itinere” procedente de la realización de actividades económicas o asimilados**, siempre que se **reinverta** en **proyectos empresariales** de los comentados en el apartado anterior (relativo a Patrimonialidad sobrevenida y entidades inactivas), dentro del **plazo de tres años** a contar desde su obtención.

Doble imposición

Se perfecciona la regulación de la eliminación de la doble imposición (prevista en los artículos 33 y 34 de la Norma Foral del IS) para supuestos en los que **la participación hubiera sido valorada conforme a las reglas del régimen de neutralidad fiscal**.

Así, con respecto a la eliminación de la **doble imposición de dividendos**, se establece que las entidades que (i) hubieran **adquirido** la participación en los **tres años anteriores a la fecha de exigibilidad del beneficio distribuido**, mediante una **operación acogida al régimen especial neutralidad fiscal**, (ii) **sin integración** de las rentas en la **base imponible del aportante sujeto al IRPF o IRNR sin establecimiento permanente** y, (iii) **sin que el aportante tuviera derecho a la eliminación de la doble imposición de los dividendos percibidos**, deberán **reinvertir los dividendos obtenidos en proyectos empresariales o distribuirlos al socio en el plazo máximo de tres años** para poder aplicar la no integración.

En el caso de las **rentas derivadas de la transmisión de participaciones** la nueva norma propone algo similar, es decir, cuando **tras una operación de reestructuración acogida al régimen especial se transmita** la participación adquirida en la operación en el **plazo de tres años**, la **no integración no se aplicará sobre la diferencia positiva** entre el **valor fiscal** de las citadas **participaciones recibidas** por la entidad adquirente y el **valor de mercado en el momento de su adquisición** (aportada por personas sujetas al IRPPF o IRNR sin establecimiento permanente), salvo que se acredite (i) la reinversión en proyectos empresariales o, en su caso, (ii) que las aportantes han transmitido su participación en la entidad beneficiaria en el plazo mencionado.



Fondo de comercio financiero

Como es sabido, hasta el momento, debían integrarse en la base imponible las cantidades ajustadas negativamente en concepto de amortización del fondo de comercio financiero, sin posibilidad de aplicar la eliminación de la doble imposición, cuando se transmitía la participación y se generaba una renta positiva.

Pues bien, la Norma Foral 4/2024 establece ahora que **no procederá dicha integración** cuando la **participada haya generado beneficios asignables al fondo de comercio financiero durante el tiempo de tenencia** que (i) hayan **tributado efectivamente** en el IS o en un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al mismo y (ii) hayan sido **distribuidos al socio**.

En este sentido, se incluye una **nueva Disposición Transitoria** en la que se establece que este nuevo régimen aplicará respecto a **los beneficios obtenidos a partir del 1 de enero de 2024** a aquellas **participadas adquiridas antes de dicha fecha**. No obstante, el **contribuyente podrá optar** por aplicar el **régimen vigente hasta el 31 de diciembre de 2023 durante todo el período de tenencia de la participación**, debiendo **manifestar su opción en la autoliquidación del IS** correspondiente al **primer periodo impositivo iniciado a partir del 1 de enero de 2024** e **informar en la memoria** de todos los ejercicios de la tenencia de la participación.

Compensación de bases imponibles negativas

Se elimina la **limitación a la compensación de bases imponibles negativas** de rentas que tengan su **origen en la reversión fiscal de pérdidas por deterioro**, siempre y cuando estas supongan al menos el **90% de los gastos deducibles del contribuyente** en el **periodo de generación** de las mismas.

Deducciones de I+D y cultura

Se modifican las **deducciones** relacionadas con la **realización y la financiación tanto de proyectos de Investigación y Desarrollo (I+D), como de fomento de la cultura**. En concreto, se realizan, entre otras, las siguientes modificaciones:

- **Modificación de los límites de aplicación de deducciones:** se modifican los **límites** de aplicación de estas deducciones en sede del **financiador**, igualándose a los que aplican quienes realizan las actividades incentivadas, pasando a ser del **70% para la aplicación de la deducción por financiación de actividades de investigación y desarrollo o innovación tecnológica (“proyectos de I+D+i)**—en línea con lo que ha hecho Gipuzkoa y que comentamos en nuestro Post | [Nuevas medidas fiscales aprobadas](#)— y del **50% para proyectos culturales**. Se ajusta, en consecuencia, la tributación mínima de forma que no les resultará de aplicación a estas deducciones.
- **Flexibilización de plazos para contratos de financiación:** se flexibilizan los plazos para **suscribir los contratos de financiación, ampliándose hasta la fecha de inicio del periodo de declaración del ejercicio en el que se inicie la ejecución del proyecto**, pudiendo superar el plazo inicial de 6 meses. En principio, podrán beneficiarse de esta medida **aquellos proyectos que comiencen su fase de producción/ejecución dentro del segundo semestre del período impositivo** y, si bien, está **tramitándose el desarrollo reglamentario**, el proyecto de modificación de los Reglamentos del IRPF e IS de Bizkaia lo ratifica, recogiendo un régimen transitorio favorable para los proyectos iniciados el primer semestre de 2024 a los que se les permitirá aplicar la nueva regla comentada.
- **Flexibilización del criterio sobre cuándo han de aportarse los fondos:** hasta el momento se exigía que en el momento de recibir los fondos, quedasen gastos pendientes de incurrir, al menos, por el mismo importe. Ahora, la Norma Foral permite que los **fondos financien gastos incurridos durante ese ejercicio** (antes o después de recibir la financiación) y prevé una **mayor flexibilización** en los casos en los que el **contrato de financiación** pueda celebrarse **antes del inicio del período voluntario de declaración del ejercicio del inicio de la ejecución material del proyecto**.
- **Imputación de las deducciones a los socios de las AIEs:** cuando se **impute a los socios de las AIEs alguno de los incentivos a la cultura, no procederá la imputación de las BINs**, ni podrán aplicar las



pérdidas que se produzcan como consecuencia de la **transmisión de las participaciones**, siempre que las aportaciones a las AIEs deban ser calificadas **como instrumentos de patrimonio con características especiales**. Esta previsión se encuentra limitada a las **AIEs constituidas con posterioridad al 1 de enero de 2025**.

- **Limitación del papel de los intermediarios:** se establece que cuando el **coste de los intermediarios** se asuma por el **desarrollador/productor/promotor/editor**, es necesario que la **financiación neta** que reciban estos, una vez descontado los honorarios de los intermediarios, sea de **al menos el 78%** del **importe de la deducción que podrá aplicar el financiador**. Esta previsión produce efectos para los **contratos suscritos a partir de 1 de enero de 2025**.
- **Aplicación de deducciones en territorios distintos:** se admite la **aplicación de las deducciones** previstas por **contribuyentes de territorios distintos** a aquellos en los que se **hubiesen originado**, siempre y cuando en el territorio de **aplicación** se prevea una **deducción similar**, si bien se limita a la **parte de la deducción** que sea **común** a ambas normativas
- **Nueva deducción por financiación de proyectos editoriales:** además de incrementarse la intensidad de la deducción, se prevé una **nueva deducción por participación en la financiación de proyectos** relacionados con la **edición de libros**.
- **Eliminación del límite de 1.000.000 de euros:** se **elimina el límite** aplicable a los contribuyentes que **financien la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales**.

Acuerdos Previos de Valoración

Se permite que los Acuerdos Previos de Valoración (“**APA**”) alcancen a las **operaciones** que se hubieran realizado en **períodos impositivos anteriores a su firma**, siempre y cuando no hubiese prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante liquidación y no hubiese recaído liquidación firme sobre las operaciones objeto de solicitud.

Modificaciones en la normativa aplicable a personas físicas

Empresa familiar

Se establecen una serie de modificaciones que afectan tanto al **IRPF** como al **IP** y al **ISD**. En concreto:

- **Ampliación del grupo de parentesco:** se **amplía del segundo al cuarto grado** el grupo de parentesco empleado a los efectos de la aplicación de los incentivos en IRPF, IP e ISD relacionados con la **empresa familiar**.
- **Participación Mínima:** se **reduce al 3%** la **participación mínima** exigida en el capital de **entidades cotizadas** en un **mercado secundario organizado** en la aplicación de la exención en IP.
- **Modificación en la reducción del ISD:** se modifica la **reducción por empresa familiar** en el ISD eliminando el compromiso de **mantenimiento de la participación de cinco años** en caso de liquidación de la entidad por **procedimientos concursales**.
- **Reducción de edad del donante:** en los supuestos de transmisión inter vivos de la empresa familiar, se reduce la edad del donante requerida **de 65 a 60 años** para la aplicación de la reducción.
- **Modificación en la integración de ganancias patrimoniales:** con efectos desde 1 de enero del 2025 se modifica la **no integración de las ganancias patrimoniales en la base imponible del IRPF**. Así, entre otros, se elimina el requisito de ofrecimiento a todos los trabajadores en condiciones iguales cuando se realicen transmisiones de participaciones a favor de trabajadores. Por el contrario, entre otros, se establece como requisito que el trabajador adquirente haya prestado servicios en la empresa durante dos de los cinco años anteriores a la adquisición, debiendo continuar durante los cinco años posteriores. Igualmente, se prohíbe la agrupación de más del 40% de participaciones por parte de un grupo familiar durante los cinco años siguientes a la adquisición.



Deducciones de I+D y cultura

En lo relacionado con las deducciones en el IRPF para financiación de **proyectos relacionados con I+D y el fomento de la cultura**, además de las modificaciones de la Norma Foral del IS ya comentadas, se prevé expresamente la posibilidad de **aplicación de las deducciones por parte de las personas físicas que desarrollen una actividad económica**. Las mismas podrán aplicar las deducciones previstas para financiación de proyectos de I+D+i y de obras audiovisuales, espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales y de edición de libros, con el **límite del 25% de la cuota** correspondiente a las actividades económicas.

Compensación de pérdidas de la base imponible general

En relación con la **compensación de pérdidas de la Base Imponible General del IRPF**, se incrementa el límite de compensación anterior del 10%, que pasa a ser del **25%** para los saldos negativos resultantes de integrar entre sí las ganancias y pérdidas patrimoniales de la Base Imponible General.

Nuevo supuesto de exención

Se establece que están exentos en el IRPF los rendimientos derivados de las **prestaciones por supervivencia en forma de capital o rescates que deriven de contratos de seguros de vida** y que se obtengan por personas **mayores de 65 años**. Para la aplicación de esta nueva exención, se deben destinar los rendimientos obtenidos a la constitución de una renta vitalicia, fijándose el límite de **240.000 euros** de forma conjunta para estos rendimientos y el total de las ganancias patrimoniales destinadas al mismo fin.



Para obtener información adicional sobre el contenido de este documento puede enviar un mensaje a nuestro equipo del **Área de Conocimiento e Innovación** o dirigirse a su contacto habitual en Cuatrecasas.

©2025 CUATRECASAS

Todos los derechos reservados.

Este documento es una recopilación de información jurídica elaborado por Cuatrecasas. La información o comentarios que se incluyen en el mismo no constituyen asesoramiento jurídico alguno.

Los derechos de propiedad intelectual sobre este documento son titularidad de Cuatrecasas. Queda prohibida la reproducción en cualquier medio, la distribución, la cesión y cualquier otro tipo de utilización de este documento, ya sea en su totalidad, ya sea en forma extractada, sin la previa autorización de Cuatrecasas.

