Bizkaia: Se modifican diversos reglamentos tributarios y se desarrolla la Norma Foral 2/2025 en materia de revisión fiscal y previsión social

Noviembre de 2025

El Decreto Foral 100/2025 responde a la necesidad de adaptar el ordenamiento tributario a los nuevos retos económicos, sociales y tecnológicos, reforzando la seguridad jurídica y la eficiencia administrativa, e introduce modificaciones de carácter transversal que afectan a diversas figuras impositivas y procedimientos tributarios.

El 17 de noviembre de 2025 se ha publicado en el Boletín Oficial de Bizkaia el Decreto Foral 100/2025, de 13 de noviembre, de la Diputación Foral de Bizkaia, por el que se modifican varios reglamentos tributarios y se desarrolla la Norma Foral 2/2025, de 9 de abril, por la que se aprueban medidas para la revisión fiscal del sistema tributario del Territorio Histórico de Bizkaia en materia de previsión social.

A continuación, se resumen las principales novedades.

1. Impuesto sobre Sociedades

a. Cuota efectiva y tributación mínima

La Norma Foral 2/2025 introdujo novedades en relación con la cuota efectiva y la tributación mínima con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2025. En particular, destacaba el incremento del porcentaje de la tributación mínima, si bien permitiendo su reducción mediante la realización de inversiones que generen derecho a aplicar las deducciones previstas en los artículos 61 a 65 de la Norma Foral del impuesto. Recordemos que los tipos de tributación mínima sobre la base imponible para una entidad cuyo tipo de gravamen sea el general del 24% son los siguientes:

- **19%:** Tipo general, aplicable cuando se produce **una reducción del promedio de plantilla** con carácter indefinido respecto del ejercicio anterior.

- **17%:** Tipo aplicable cuando se **mantiene el promedio de plantilla** con carácter indefinido respecto del ejercicio anterior, o bien cuando **se realizan inversiones que generen derecho a las deducciones** previstas en los artículos 61 a 65 de la Norma Foral del impuesto.

- **15%:** Tipo aplicable cuando **se incrementa el promedio de plantilla** con carácter indefinido respecto del ejercicio anterior, o cuando, además de **mantener dicho promedio**, se realizan las **inversiones que generen derecho a las deducciones** previstas en los artículos 61 a 65 de la Norma Foral del IS.

Ahora se aclara el alcance del concepto de *"*inversiones *susceptibles de generar las deducciones"* a efectos de aplicar los tipos reducidos de tributación mínima. En concreto, se establece que **es suficiente con efectuar las inversiones contempladas en los artículos citados, sin que sea necesario que se cumplan los requisitos para acreditar el derecho a aplicar la deducción** que corresponda.

b. Tributación adicional sobre beneficios extraordinarios

En relación con la tributación adicional sobre beneficios extraordinarios regulada en el artículo 57 bis de la Norma Foral 2/2025 (aplicable a los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero de 2026 y el 31 de diciembre de 2030), se **concretan los importes sobre los que se debe calcular el incremento de la cuota íntegra**, estableciendo los criterios para la determinación de dicha base de cálculo en los siguientes términos:

- Se entenderá por "**resultado contable positivo**" el resultado antes de impuestos obtenido a partir de los estados financieros del contribuyente, excluyendo las amortizaciones y los deterioros, y minorado por los ajustes en materia de ingresos realizados durante el período impositivo conforme a lo establecido en el Capítulo III del Título IV de la Norma Foral del impuesto (exención de ingresos, entre otros, por dividendos, participaciones en beneficios, rentas obtenidas en el extranjero y por la reinversión de beneficios extraordinarios).

  Además, se podrán deducir determinados resultados que deriven de circunstancias excepcionales, previa solicitud del contribuyente y resolución favorable de la Dirección General de Hacienda, cuando concurran circunstancias debidamente justificadas, tales como desajustes derivados de ciclos económicos no lineales, procesos de concentración empresarial o situaciones adversas o de fuerza mayor.

  En consecuencia, la fórmula para determinar el resultado contable positivo sería la siguiente:

  > Resultado antes de impuestos + amortizaciones + deterioros – otros ingresos (regulados en el Capítulo III del Título IV de la Norma Foral o derivados de circunstancias excepcionales con previa resolución favorable).

- **No será de aplicación** el incremento en la cuota íntegra en caso de que en el ejercicio de referencia o en alguno de los tres ejercicios anteriores:

  - El contribuyente hubiera obtenido un **resultado contable negativo o cero**.

  - El contribuyente haya **acreditado alguna de las deducciones reguladas en los artículos 61, 62 a 64, 65, 66 o 66 decies** de la Norma Foral del impuesto.

  - En caso de **entidades de nueva creación**, entidades inactivas (entendidas como aquellas que hayan cesado en su actividad económica durante, al menos, el periodo de un año consecutivo) y entidades que inicien o reinicien una actividad económica, la tributación adicional sobre beneficios extraordinarios no será aplicable durante los **cuatro primeros períodos impositivos** desde el inicio de la actividad, que se determinará, salvo prueba en contrario, conforme a la fecha de alta o baja en el Impuesto sobre Actividades Económicas.

  - En el supuesto de **grupos de consolidación fiscal**:

    - El resultado contable positivo sobre el que se practiquen las correspondientes correcciones se referirá al que se derive de las **cuentas contables consolidadas del grupo de consolidación fiscal**, consignadas en la declaración del impuesto.

    - En el caso de g**rupos de consolidación fiscal de nueva creación**, la tributación adicional sobre beneficios extraordinarios no será de aplicación hasta el **quinto ejercicio** en el que resulte de aplicación el régimen de consolidación fiscal.

No obstante, esta exclusión no se aplicará en caso de que el **80% del resultado contable** positivo del grupo fiscal provenga de entidades que estuvieran **constituidas** y ejerciendo una actividad económica en los **tres ejercicios previos al primer periodo** de aplicación del **régimen de consolidación fiscal**. En estos casos, se calculará la media de los resultados contables positivos de los tres períodos impositivos anteriores, teniendo en cuenta los siguientes parámetros:

- Ejercicios previos en los que ya se aplicara el régimen de consolidación fiscal: Se tiene en cuenta el **resultado contable positivo del grupo fiscal** para dichos ejercicios.

- Ejercicios previos en los que no se hubiera aplicado el régimen de consolidación fiscal: Se tiene en cuenta el **resultado contable positivo resultante de la agregación de los resultados contables de las entidades individuales que componen el grupo fiscal** en el período impositivo de referencia.

- En los supuestos de **extinción de un grupo fiscal o de separación de entidades** que lo integran, aquellas que pasen a tributar en régimen individual en el período impositivo de referencia deberán considerar su **resultado contable positivo correspondiente al período en régimen individual, así como los resultados contables positivos derivados de sus estados financieros individuales de los tres períodos impositivos anteriores**. Estos resultados se deberán ajustar conforme a las correcciones aplicables en materia de amortización, deterioro y otros ingresos como si la entidad hubiera venido tributando en régimen individual.

- En el caso de **incorporación de nuevas entidades al grupo de consolidación fiscal**, para la determinación de los resultados contables positivos obtenidos en los tres periodos impositivos anteriores, se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

  - Si la entidad estaba constituida y ejerciendo una actividad económica en los tres periodos impositivos previos: **Se adicionará al resultado contable positivo del grupo fiscal** de cada uno de los referidos períodos impositivos previos, **los resultados contables de la entidad** que se incorpora al grupo.

  - Si la entidad no estaba constituida y ejerciendo una actividad económica durante (la totalidad de) los tres periodos impositivos previos: A efectos de calcular la media de los resultados contables positivos, se agregarán **los resultados contables obtenidos por la entidad** que se incorpora **en los periodos previos en los que estuviera constituida** y ejerciendo una actividad económica.

- Al igual que en el caso de las sociedades que tributan en régimen individual, **no se aplicará la tributación adicional** sobre los beneficios extraordinarios cuando en el **ejercicio de referencia o en alguno de los tres ejercicios anteriores** el resultado contable corregido del grupo **fuera negativo o cero o se haya acreditado alguna de las deducciones reguladas en los artículos 61, 62 a 64, 65, 66 o 66 decies** de la Norma Foral del impuesto.

2. Previsión Social

Se desarrollan reglamentariamente las novedades incorporadas por la Norma Foral 2/2025, destacando lo siguiente:

a. En relación con las **aportaciones propias del empresario individual o del profesional a sistemas de empleo promovidos para sus empleados** que, de cumplir con el requisito de proporcionalidad, darían derecho a una reducción de 8.000 euros, se aclaran los siguientes aspectos:

   - Se entenderá que las aportaciones propias guardan un grado de **proporcionalidad** con las contribuciones que se realizan a favor de los trabajadores a su cargo cuando no excedan en 1,5 veces la media de dichas contribuciones.

   - En caso de incumplimiento del requisito de proporcionalidad, el empresario individual o profesional no podrá practicar ninguna reducción por dichas aportaciones.

b. La Norma Foral 2/2025 estableció **nuevas deducciones en la cuota** del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades para las personas trabajadoras y empleadoras, respectivamente, **para impulsar la realización de aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social de empleo**. Sobre este particular, se aclaran los siguientes aspectos:

   - Uno de los ejes sobre los que pivotan estas deducciones es que el ahorro previsional represente un importe relevante en relación con el **salario bruto anual total** en la entidad empleadora. Ahora se aclara que se tendrá en cuenta el salario bruto anual de la totalidad de los trabajadores de la entidad del periodo impositivo correspondiente a la realización de las aportaciones y contribuciones. No obstante, en el caso de planes de previsión social cuya creación obedezca a la negociación colectiva, pero sean de adhesión voluntaria para las personas empleadas, se tendrá en cuenta el salario bruto anual de la totalidad de las personas trabajadoras adheridas a estos y que no hayan permanecido en situación de suspenso durante todo el periodo impositivo.

   - Cuando en la base imponible de un periodo impositivo se reduzcan aportaciones de ejercicios anteriores que no pudieron ser objeto de reducción, pero que fueron susceptibles de generar derecho a la deducción en cuota, estas aportaciones darán derecho a deducción en el ejercicio en que se reduzcan, respetando los porcentajes y demás requisitos establecidos para el periodo impositivo de origen. Si concurren con aportaciones del propio ejercicio, se aplicarán en primer lugar las deducciones por aportaciones realizadas en años anteriores.

c. La Norma Foral 2/2025 estableció también, con efectos 1 de enero de 2026, una calificación dual de las **prestaciones de sistemas de previsión**: (i) la parte de las prestaciones que se corresponde con la devolución de las aportaciones y contribuciones empresariales se califica como rendimiento del trabajo, (ii) mientras que la **rentabilidad positiva** generada por estas se califica como **rendimiento del capital mobiliario** a integrar en la base imponible del ahorro.

   El Decreto Foral introduce modificaciones en el Reglamento del IRPF sobre cómo y en qué momento se debe determinar dicha rentabilidad. Además, se establece que cuando la prestación se perciba en forma de renta, la rentabilidad positiva podrá quedar **exenta**. Para ello, la renta constituida debe tener carácter **vitalicio** o, en el caso de ser una renta **temporal**, tener una **duración mínima de 15 años** y una **cuantía constante**, sin perjuicio de alteraciones en la cuantía que puedan derivar de motivos técnicos o financieros.

El Decreto establece que se entenderá que la renta es **constante** cuando se produzca su revalorización de cualquiera de las siguientes formas:

- En un porcentaje no superior al porcentaje de revalorización de las pensiones abonadas por el sistema de la Seguridad Social en su modalidad contributiva o al IPC; o, en su caso, en el porcentaje que se establezca mediante la Norma Foral de Presupuestos del Territorio Histórico de Bizkaia; o,

- en función del porcentaje previsto en la regulación interna de los planes de previsión social y en los acuerdos adoptados por sus órganos competentes, siempre que la actualización acumulada aplicada en los últimos cinco ejercicios no supere la evolución acumulada del IPC en ese periodo.

Además, se aclara que no se entenderá incumplido el requisito de **duración de la renta temporal** cuando se dé alguna de las siguientes circunstancias:

- Cuando se haya establecido inicialmente un plazo de al menos 15 años desde el comienzo del cobro, pero se produzca el fallecimiento de la persona perceptora de la renta u otras circunstancias ajenas a la voluntad inversora del contribuyente antes de que se alcance la citada duración de 15 años, o

- Se trate de prestaciones de orfandad que por su naturaleza no alcancen la citada duración de 15 años.

3. Procedimiento tributario

Se introducen modificaciones con efectos desde la publicación del Decreto Foral (17 de noviembre de 2025), entre las que destacan las siguientes:

a. Se actualiza el Reglamento de Inspección tributaria, adaptándolo a las reformas de la Norma Foral General Tributaria y a las exigencias derivadas de la digitalización y la protección de derechos.

   Entre las principales novedades destaca la incorporación de la tecnología digital como herramienta válida para el desarrollo de las actuaciones de inspección, permitiendo, previa conformidad del obligado tributario, su realización mediante **videoconferencia u otros sistemas digitales**, siempre que se garantice la comunicación bidireccional, la autenticidad y la firma electrónica.

   Paralelamente, se simplifica la acreditación de la representación legal y voluntaria en el procedimiento de inspección, al dar cabida a la información obrante en el **Registro Electrónico General de Apoderamientos**, facilitando la gestión de la representación ante la Administración.

   Además, **se refuerza la posición de la Administración en las actuaciones respecto a personas fallecidas o entidades disueltas**, estableciendo la obligación de comunicar al actuario el fallecimiento o disolución, sin que se pueda alegar como fundamento de nulidad de las actuaciones la falta de notificación a los sucesores mientras no se haya realizado la referida comunicación.

b. Por otro lado, en lo relativo **al régimen de entrada y reconocimiento de fincas o lugares** del Reglamento General de Recaudación**,** se establece que, en caso de falta de consentimiento del interesado, será necesario **acuerdo de la Dirección General de Hacienda** para entrar en lugares sin actividad económica y **autorización judicial** para

domicilios constitucionalmente protegidos, pudiendo ser cursada esta última por la Dirección General de Hacienda ante la Autoridad Judicial correspondiente **incluso antes del inicio formal del procedimiento de inspección**.

c. Se **flexibiliza el régimen de opciones ejercitadas con la declaración**, permitiendo su modificación tras el plazo voluntario siempre que no exista requerimiento previo.

d. Se introduce en el Reglamento por el que se regulan las Obligaciones Tributarias Formales el **deber de información para las personas jurídicas sobre la titularidad real**, de conformidad con la normativa de prevención del blanqueo de capitales y financiación del terrorismo.

GARRIGUES

Plaza de Colón, 2
28046 Madrid
T +34 91 514 52 00
info@garrigues.com

Síguenos en:

© 2025 J&A Garrigues, S.L.P.| La información de esta página es de carácter general
y no constituye opinión profesional ni servicio de asesoramiento legal o fiscal.

garrigues.com